Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-132190503-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 28 de Noviembre de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. nº 37.311-A; "CERRO VANGUARDIA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados **"CERRO VANGUARDIA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 37.311-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- A fs. 23/30, se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interponen recurso de apelación contra las Resoluciones (AD CORI) n° 212/16, 213/16 y 214/16, recaída en los SIGEA n° 14793-36/165/178/-2012, en cuanto la condena por la presunta infracción al art. 954, ap. 1, inc c) del C.A., en relación a las destinaciones n° n° 11 014 ES03 000012 H (11 014 ES09 000036 D), 10 014 ES03 000035 L (11 014 EC09 000017 C) y 11 014 ES03 000006 K (11 014 EC09 000031 V, intimándosele al pago por un importe de $30.523,70, $68.040,28 y $51.369,92. En primer término, efectúa un breve relato de los antecedentes que dieran origen al dictado de las resoluciones apeladas. Expresa que la infracción endilgada resulta inexistente. Realiza consideraciones respecto al art. 954, ap. 1, inc c) del C.A. y de la Resolución AFIP n° 2108/06. Sostiene que la cuestión de litigio no se centra en considerar si el precio pagado fue el efectivamente transferido. Manifiesta que el ingreso de los importes facturados y pagados en cada operación de compra venta fueron los exactamente los convenidos con el comprador con motivo de la operación realizada, tal cuestión surge de la documentación complementaria presentada, de allí que no puede hablarse del ingreso de un importe pagado distinto del convenido. Expresa en relación a la cotización de la mercadería que se tomó la del día siguiente a la aceptación del resultado de los ensayos finales sobre el contenido total de los metales exportados. Comenta que hubo un desacuerdo con el comprador en las cantidades, lo que dio lugar a un la intervención de un árbitro, por cuanto la estimación genérica del plazo de 20 días previsto en el contrato resulta inaplicable, debido a la demora que implica la finalización de los ensayos, quedando dicho plazo sin efecto en estos casos. Reconoce que si bien la cotización a la que alude el servicio aduanero es la que figura en el contrato, no es ni fue en este caso la aplicada y convenida por las partes en las operaciones de trato justamente por la imposibilidad de cumplir con la fecha mencionada. Se refiere a cada una de las operaciones. Considera que si hubiera declarado el monto de liquidación tomando como cotización la del vigésima día de arribo del embarque, esa declaración no hubiera coincidido con el importe real ingresado por la operación, ni con los documentos que avalan y

respaldan lo convenido entre el exportador y el comprador. Sostiene la inexistencia de perjuicio fiscal y del elemento subjetivo de la infracción endilgada. Subsidiariamente, solicita se aplique el art. 916 del C.A. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 52/55 vta., la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Efectúa un relato de los hechos y contesta los agravios de la actora. Hace referencia a la Resolución AFIP n° 2108/06 y al art. 332 del C.A. Realiza consideraciones sobre la veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras y al art. 954 del C.A. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 56, se declara la causa de puro derecho. A fs. 79, se elevan los autos a la Sala “F”. A fs. 121, quedan los autos en estado de dictar sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA n° 14793-165-2012 se inician, a fs. 1, con el Informe Técnico n° 129/12 de la División Fiscalización Operaciones Aduaneras. A fs. 9, consta el Acta de Denuncia de fecha 21/8/12. A fs. 10/11, obran agregados los sobres contenedores de las destinaciones n° 11 014 EC09 000031 V y 11 014 ES03 000006 K y; a fs. 12/13, se dispone la apertura de sumario. A fs. 14, luce la liquidación de la multa. A fs. 15, se corre vista de todo lo actuado a la firma exportadora. A fs. 17/17 vta., se notifica (29/10/12). A fs. 20/26 vta., la recurrente contesta la vista conferida. A fs. 131/137, obra el Dictamen n° 111/16. A fs. 138/145, se dicta la Resolución (AD CORI) n° 213/16, aquí apelada.

La actuación SIGEA n° 14793-36-2012 se inicia, a fs. 1, con el Informe Técnico n° 130/12 de la División Fiscalización Operaciones Aduaneras. A fs. 9, obra el Acta de Denuncia de fecha 21/8/12. A fs.12/13, se dispone de la instrucción de sumario. A fs. 15, se corre vista de todo lo actuado a la recurrente. A fs. 17, se notifica (29/10/12). A fs. 22/28 vta., la actora contesta la vista conferida. A fs. 134/141, luce el Dictamen n° 109/16. A fs. 142/149, se dicta la Resolución (AD CORI) N° 212/16.

Por medio de las RE-2025-103664985-APN-SGASAD#TFN y RE-2025-103664746-APN-SGASAD#TFN se acompañan las destinaciones n° 11 014 EC09 000017 C y 10 014 ES03 000035 L.

Asimismo, la actuación SIEGA n° 14793-178-2012 se inicia, a fs. 1, con el Informe Técnico n° 132/12 de la División Fiscalización Operaciones Aduaneras. A fs. 9, obra el Acta de Denuncia de fecha 21/8/12. A fs.12/13, se dispone de la instrucción de sumario. A fs. 15, se corre vista de todo lo actuado a la recurrente. A fs. 17, se notifica (29/10/12). A fs. 22/28 vta., la actora contesta la vista conferida. A fs. 133/139, luce el Dictamen n° 110/16. A fs. 140/147, se dicta la Resolución (AD CORI) N° 214/16.

Además, mediante las RE-2025-103664861-APN-SGASAD#TFN y RE-2025-103665129-APN-SGASAD#TFN se acompañaron las destinaciones n° 11 014 EC09 000036 D y 10 014 ES03 000012 H.

V.- Que ahora corresponde resolver si las Resoluciones (AD CORI) n° 214/16, 212/16 y 213/16, por las que se condenó a la firma CERRO VANGUARDIA S.A. a la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., en relación a las destinaciones n° 11 014 ES03 000012 H (11 014 ES09 000036 D), 10 014 ES03 000035 L (11 014 EC09 000017 C) y 11 014 ES03 000006 K (11 014 EC09 000031 V), se ajustan o no a derecho.

A través las citadas operaciones la recurrente documentó la exportación de concentrado de minerales, al amparo de la Resolución General n° 2108/06, de la mercadería consistente en *“Aleación dorada o bullón dorado –Las demás formas en bruto –Para uno no monetario: ORO (INCLUIDO EL ORO PLATINADO) EN BRUTO, SEMILABRADO O EN POLVO.”*, ubicado en la P.A. 7108.12.10.000N, con destino Suiza.

La Sección Fiscalización y Valoración de Exportación mediante las Notas n° 129/12, 132/12 y 134/12 cuestionó el valor

de las mercaderías declaradas en los permisos de embarque, sobre la base de que, del análisis del contrato suscripto al efecto, surgía que para determinar el monto de liquidación final la firma no había considerado los precios del oro y plata según lo establecido por el Mercado de Oro y Plata de Londres correspondiente al vigésimo día hábil luego de la fecha de arribo del embarque, como habrían acordado las partes.

Por consiguiente, se ajustaron los montos de las liquidaciones finales de acuerdo a las pautas que surgían del contrato acompañado indicando que "con motivo de la incorrecta declaración del valor de la mercadería podría generarse o haberse generado un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto al que correspondiere", por lo que podría estarse ante una situación infraccional. En tal sentido, se dispuso la apertura de sumario en los términos del inc. c) del art. 954 del C.A.

La recurrente al contestar la vista conferida sostuvo que las declaraciones efectuadas ante el servicio aduanero reflejaban con exactitud la realidad de las operaciones de las exportaciones llevadas a cabo. Además, agregó que si hubiere declarado los montos de la liquidación tomada como cotización del oro y la plata, la del vigésimo día del arribo del embarque, las declaraciones no hubieran coincidido ni con el importe real ingresado por las operaciones, ni con los documentos que avalan y respaldan lo convenido entre el exportador y comprador.

Pese al descargo efectuado, la Aduana mantuvo la postura sentada en los informes mencionados y mediante las resoluciones aquí apeladas confirmó la infracción endilgada.

VI.- En lo que hace a la calificación legal, es necesario verificar si el encuadre jurídico para la conducta atribuida encuentra sustento en las constancias de la causa.

El artículo 954 del C.A. establece en su apartado 1 que: "*El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:* (…) *c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia*".

De la lectura de la propia norma se desprende que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Ahora bien, en cuanto a la normativa que regula la mercadería exportada, la Resolución General n° 2108/06 (B.O. 8/8/06) y sus modificaciones -vigente al momento de los hechos-, establecía el procedimiento aplicable a las solicitudes de destinación definitiva de exportación para consumo de minerales y sus concentrados de la PA NCM 7108.12.10, constituidos sólo por aleación dorada o bullón dorado, con valores FOB provisorios.

El art. 2 de la resolución, indicaba que los exportadores debían registrar sus destinaciones mediante el subrégimen denominado "ES03", cuya descripción es "exportación concentrado de minerales", lo cual implicaba que los valores FOB declarados serían modificados posteriormente. Seguidamente, el art. 3 dispuso que, al momento de registrar la aludida destinación, el exportador debía adjuntar copia del contrato correspondiente, estando refrendado tanto por el exportador como por el despachante de aduana interviniente.

En efecto, la recurrente llevo a cabo el procedimiento reglado, acompañando el contrato suscripto por las partes intervinientes en la operación. Asimismo, al oficializar los permisos de embarque definitivos n° 11 014 EC09 000031 V, 17 C y 36 D, se acompañó la documentación relativa a dichos permisos, esto es, las facturas definitivas de las operaciones, que llevan los números 0006-00000058, 66, 38, 50, 62 y 7, así como las guías aéreas de la firma que transportó la mercadería desde el aeropuerto de llegada hasta el lugar de entrega de la mercadería y la factura correspondiente al costo de refinación de la mercadería.

Que el tipo previsto en el art. 954 del CA, debe ser analizado sobre la base de lo manifestado en el art. 332 del C.A., posterior a la modificación efectuada por la ley 25.986 (B.O. 5/1/2005) en cuanto se refiere a la declaración comprometida, toda vez que los PE definitivos del caso fueron oficializados con posterioridad a la entrada en vigencia de la misma.

El apartado 2, del citado artículo, señala que *"2.- La declaración (…) debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate"*.

En el caso, la actora declara como valor FOB los siguientes importes U$S 26.325.616,62 (11 014 EC09 000031 V), U$S 27.091.980,23 (17 C) y U$S 16.938.555,03 (36 D).

De la lectura de las facturas acompañadas, las que llevan el n° 0006-00000058 y 66 (31 V), 0006-00000038 y 50 (17 C) y 0006-00000062 y 71 (36 D), se observa un total facturado por cada operación los siguientes importes US$ 26.392.273,92, U$S 27.158.810,58 y U$S 17.003.981,74.

Que si bien en los valores FOB declarados en los despachos de exportación conforman los importes U$S 26.325.616,62 (11 014 EC09 000031 V), U$S 27.091.980,23 (17 C) y U$S 16.938.555,03 (36 D), difieren de lo indicado en las facturas acompañadas, deben precisarse las consiguientes aclaraciones al respecto.

La Resolución General nº 2624/97 (B.O. 02/07/1997), modificada por la Resolución General 128/98 (B.O. 27/4/98)- el campo "FOB total en dólar" hace referencia al "Precio FOB total del ítem expresado en dólar", lo que significa que debe ingresarse el precio de la mercadería "Free on Board", esto es, libre a bordo del barco en el país de origen.

Sin embargo, en las facturas comerciales se indica que la condición de venta pactada fue "DDU" (Delivered Duty Unpaid), actualmente reemplazado por el término DAP (Delivered at Place), implica que el vendedor cumple con sus responsabilidades en el momento en el que deja la mercancía en un vehículo listo para ser descargado a disposición del comprador. Ello, coincide con lo declarado en el campo correspondiente a "condición de venta", en el cuerpo del despacho aquí involucrado. Del contrato acompañado por la recurrente, se desprende que en la definición "punto de entrega" se indica la "Bóveda del refinador ubicada en Via Moree 14, Mendriosio, Suiza".

Como consecuencia de la condición de venta pactada, el servicio de transporte fue realizado por la firma Brink´s Argentina SA, contratada por la firma exportadora. Del contrato acompañado por la firma actora, surge que dicha firma debía cubrir el servicio de transporte desde el yacimiento de la firma CVSA hasta las refinerías del producto a favor de la firma compradora, radicada en Suiza.

En ese sentido, fueron acompañadas las facturas comerciales emitidas por la firma Brink´s Argentina SA, por los importes U$S 26.511,44 (11 014 EC09 000031 V), U$S 26.566,59 (17 C) y U$S 25.147,20 (36 D). Según informó la recurrente en la declaración jurada presentada, dichos importes se basaron en los documentos de embarque (esto es, la guía aérea donde se documentó el traslado desde Ezeiza a Zurich, es decir, el traslado con destino al exterior de la mercadería), lo que no fue discutido por la contraria.

Por otra parte, de la cláusula del contrato celebrado entre la firma actora y la refinería en el exterior, relativa a los cargos de refinación, se indicó que el refinador cobrará al proveedor por el manejo, homogenización, toma de muestras, ensayos y la refinación del oro y plata contenidos en las barras de doré cierta suma por onza de peso bruto, siendo los pagos adeudados a la refinería "descontados del producido de las ventas de metal (...)".

Ello así, y desprendiéndose de la documentación acompañada que los gastos de refinación -gastos realizados en el exterior- fueron de U$S 40.145,85 (31 V), U$S 40.263,75 (17 C) y U$S 40.279,51 (36 D), dichas sumas también debe ser descontada para obtener el valor FOB de la mercadería.

En consecuencia, deduciendo del importe indicado en las facturas los importes que no corresponden al valor FOB, el importe que se obtiene coincide exactamente con el declarado en los despachos respectivos.

Sin lugar a dudas, las inexactitudes contenidas en las declaraciones solo pueden ser consideradas como “declaraciones inexactas” en los términos de la figura infraccional que nos ocupa, cuando se trata de aquellas relacionadas con los elementos que deben considerarse como “exigibles” -ello, en virtud del mencionado sistema de “despacho en confianza” y de la “declaración previa” sobre la cual descansa el mismo-.

Si bien el servicio aduanero tiene facultades para controlar los precios declarados y, en consecuencia, efectuar un reclamo tributario cuando considere que dicho precio no es el que corresponde, ello no implica que el precio declarado en autos sea inexacto o no sea el precio real de la operación en cuestión, pues, en el caso se ajusta a lo informado en las facturas.

En efecto, aun cuando fuera posible un ajuste a los efectos tributarios, el nuevo valor asignado no implica que el precio declarado no fuera veraz, ya que el ajuste no significa ni convierte al valor declarado en inexacto.

En consecuencia, la eventual diferencia de valor entre el precio efectivamente pagado y el que correspondía pagar a criterio de la aduana no es constitutiva de la infracción tipificada en el art. 954 del C.A. en razón de que la declaración no resultó inexacta.

Por ende, considero que debe revocarse la resolución apelada, en cuanto ha sido materia de agravio.

Por último, cabe señalar que se ha resulto en igual sentido en las causas exptes. 34.344-A y 35.028-A, “CERRO VANGUARGIA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, Sala F, de fechas 28/3/18 y 20/12/19, entre otros.

Por ello, VOTO POR:

1.- Revocar las Resoluciones (AD CORI) n° 212/16, 213/16 y 214/16, recaídas en los SIGEA n° 14793-36/165/178/-2012.

2.- Costas al Fisco.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Vocal Preopinante. ASÍ LO VOTO.-

Que, en virtud de los votos que anteceden, **SE RESUELVE:**

1) Revocar las Resoluciones (AD CORI) n° 212/16, 213/16 y 214/16, recaídas en los SIGEA n° 14793-36/165/178/-2012.

2) Costas al Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Títular de la Vocalía de la 17a Nominación) y Pablo A. Garbarino (Vocal Títular de la Vocalía de la 16a Nominación), en los términos del art. 1162 del C.A.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.11.26 15:59:14 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.11.28 19:32:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.28 19:33:21 -03:00