Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-140308697-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; 33626-A; DRAGON SA

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "E", Dra. Claudia B. Sarquis y los Dres. Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **"DRAGON SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación"**, **expediente n° 33.626-A**.

La Dra Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 11/27 y vta, se presenta, mediante apoderado, la firma **DRAGÓN SA** e interpone recurso de apelación contra la **Resolución Nro. 266/2013 (AD CORD)**, recaída en el **expediente SA17-2011-042 (SIGEA n° 12730-166-2010)**, en cuanto la condena al pago de **multa** que asciende a la suma de **$252.650,63** por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del CA y le intima el pago de **tributos** cuyo monto asciende a la suma de **u$s80.874,08,** en relación a su declaración comprometida al registrar la solicitud de destinación de importación para consumo que tramitara bajo el **DI Nro. 07017IC04004525R**.

Sostiene que su conducta no encuadra en el tipo penal que se le atribuye. Plantea que la conducta que se le endilga no integra el concepto de perjuicio fiscal definido por la norma atribuida, es decir una diferencia entre lo que correspondía pagar y lo efectivamente pagado por la importación. Señala que se trata de una diferencia entre la cuantía de adelantos de tributos que gravan una etapa posterior de la comercialización pero de ninguna manera la importación. Destaca que los gravámenes cuya liquidación se habría realizado por una alícuota inferior constituyen lo que se denomina percepciones. Manifiesta también que, tal como fue aplicada la sanción, ha resultado violada la prohibición de incriminación por analogía. Se agravia en cuanto a que el servicio aduanero haya modificado, mediante un procedimiento posterior al despacho a plaza, el valor referencial a tomar de acuerdo al tipo de vehículo importado. Esgrime que se modificó injustificadamente la ecuación que contempla la Resolución n° 1908/05. Finalmente solicita que se revoque la resolución recurrida, con costas.

II.- Que a fs. 73/76 y 77 se presenta la representación fiscal y contesta el traslado que le fuera conferido. Formula una negativa genérica de las afirmaciones vertidas por la parte actora. Sostiene que la declaración inexacta efectuada por la importadora se encuentra acreditada con la prueba que surge de las actuaciones administrativas, encuadrándose perfectamente en lo establecido en el art 954 inc a) del CA. Cita jurisprudencia y argumenta que no resulta aplicable lo dispuesto en el art 957 del CA. Destaca que es incuestionable la existencia de la infracción imputada. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas vinculadas a la presente causa. Formula reserva del Caso Federal y solicita que se confirme la resolución aduanera apelada, con costas.

III.- Que a fs. 78 se declara la causa de puro derecho. A fs. 81 se elevan los autos a la Sala “E” y a fs. 82 se pasan a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas vinculadas a la presente causa, **expediente SA17-2011-042 (SIGEA n° 12730-166-2010)**, se inician con la **Nota nro 342/10 (DV FOCO)** emitida por la supuesta comisión de la infracción prevista en el art 994 del CA, con relación al **DI Nro. 07017IC04004525R**. A fs. 2 se glosa el **Acta Denuncia 131/10** formulada por la presunta comisión de la conducta prevista en el **art 954 del CA**. A fs. 3 / 4 se agrega el **Informe Nro 74/2010 (SE FVIC)**. A fs. 8 obra agregado el sobre contenedor del DI involucrado en la causa con su documentación complementaria. A fs. 12 y vta., con fecha 19/01/2011 y en los términos del art. 1090, inc. c) del CA, se dispone la instrucción de sumario contencioso contra la firma importadora por la presunta comisión de la infracción al art. 954, inc. a) del CA y se corre vista de lo actuado, resultando notificada la firma importadora el 16/3/2011 (ver fs. 13). A fs. 17/42 contesta la vista la imputada, que se tiene por presentada a fs. 45/46. A fs. 48/48 se emite el **Dictamen Jurídico n° 365/2013**. A fs. 50/54 se dicta la resolución recurrida en autos.

V.- Que corresponde resolver si la resolución apelada, en cuanto imputó a la importadora **DRAGON SA** la comisión de la infracción prevista en el art 954 inc a) del CA, se ajusta a derecho.

Que en ese sentido, resulta procedente analizar en primer lugar si se ha producido una declaración inexacta por parte del declarante, y en segundo lugar, si la misma tenía la entidad necesaria para producir un perjuicio fiscal.

Que en el registro de un despacho aduanero de importación o de exportación, según el caso, el declarante solicita un destino aduanero respecto de las mercaderías involucradas, por un lado, y en ese mismo acto efectúa la declaración comprometida sobre la que reposa el sistema de despacho en confianza, por el otro.

Que cabe mencionar que, a partir de la confianza en la veracidad y exactitud de esa declaración que sostiene el instituto del “despacho en confianza”, resulta posible el libramiento de mercaderías sin proceder a la verificación de las mismas, atento a la imposibilidad del servicio aduanero de verificar la totalidad de las mercaderías que se importan o se exportan. Desde la implementación y generalización del Sistema Informático María (SIM), se buscó reducir el margen de error en materia de liquidaciones, lo que redunda en una facilitación de la labor de control ejercida por parte del servicio aduanero y, a la vez, en una agilización del tráfico internacional de mercaderías.

Que en tal sentido, el Anexo III de la Resolución General Nro. 1394/97 establece los requisitos para la declaración comprometida en las destinaciones aduaneras que se registren en el Sistema María, dentro de los cuales se encuentran las “opciones” (textos a validar únicos o por opciones que brindan información adicional de las mercaderías) y “ventajas” (textos que compromete el declarante con el objeto de establecer la correspondencia de un tratamiento aduanero más ventajoso que el general o de excepción).

Que la Sección Fiscalización y Valoración de Importación, mediante el **Informe N° 74/10,** que diera origen a la causa, señaló que la declarante no garantizó la diferencia de tributos generada entre el valor documentado y el fijado, atento que optó por pagar la diferencia de tributos generada entre el valor declarado y el fijado, sin perjuicio de que de la **Resolucion General N° 1908 (AFIP)** surge que el pago voluntario solo lo exime de la Interposición de la garantía correspondiente. Allí se indicó además que la liquidación y pago de las percepciones no se realizaron en ajuste a lo normado, por lo que el ingreso de tributos fue inferior al que correspondía en concepto de Iva Adicional e Impuesto a las Ganancias.

Que la **Resolución General AFIP 1908/05** expresamente dispone:

“Artículo 1º *— Las destinaciones definitivas de importación para consumo cuyo valor FOB unitario declarado sea inferior al OCHENTA POR CIENTO (80%) del valor criterio establecido por la Dirección General de Aduanas, para las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR, quedan sujetas a las normas que se establecen para cada situación por la presente resolución general.*

- PERCEPCIONES

Art. 2º *— Las percepciones dispuestas por las Resoluciones Generales Nº 3431 (DGI), Nº 3543 (DGI) y Nº 591, sus respectivas modificatorias y complementarias, se calcularán aplicando sobre la base de imposición definida por el artículo 25 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, las alícuotas que seguidamente se indican, en sustitución de las fijadas por las citadas normas:*

a) Impuesto al valor agregado:

1. VEINTIUNO POR CIENTO (21%) cuando se trate de operaciones de importación definitiva de cosas muebles que se encuentran alcanzadas por la alícuota general dispuesta en el primer párrafo del artículo 28 de la ley del mencionado impuesto, y

b) Impuesto a las ganancias:

1. ONCE POR CIENTO (11%) de tratarse de la importación definitiva de bienes que tengan como destino el uso o consumo particular del importador, y

2. SIETE POR CIENTO (7%) para las demás operaciones de importación.

Asimismo en el artículo 3° de la norma referida, bajo el título BENEFICIOS TRIBUTARIOS NO APLICABLES establece: "*No resultarán de aplicación los beneficios tributarios establecidos por las normas que se detallan en el Anexo de la presente resolución general"*.

Que la firma **DRAGÓN SA** mediante el **DI Nro. 07017IC04004525R (oficializado el 16/11/2007)** documentó la importación para consumo, de **630 unidades de motocicletas marca "BRAVA" (modelo "Apolo 110")**, procedentes y originarias de **China**, a un precio **FOB unitario de U$S 300**, declarando en el campo Ajuste a **Incluir el Divisa u$s56.700** para conformar la base liquidatoria, y en lo que aquí importa, abonó **3% de percepción de ganancias y 0% de Iva adicional**.

Que mediante el dictado de la **Resolución General AFIP N° 1907** la Administración Federal de Ingresos Públicos pretendió resguardar los intereses fiscales a los efectos de mejorar la selección de casos a ser sometidos a control, a través de la instrumentación del Módulo de Seguimiento de Valor en el Sistema Informático MARIA (SIM) detectando desviaciones de los valores declarados, siendo su objetivo principal fortalecer los instrumentos de fiscalización y combatir la subfacturación en las operaciones de importación, utilizando una base de valores criterio de carácter precautorio como herramienta de gestión de riesgo para resguardar la renta fiscal.

Que la firma recurrente reconoce la aplicación de lo dispuesto en la **Resolución General AFIP N° 1907/05**, que establece el Sistema de Control de Valor para las mercaderías importadas, pero omite garantizar los tributos que corresponderían por la diferencia tributaria que podría generarse y declara la suma de u$s56,700 en el campo ajuste a incluir para arribar a los u$s390 (valor criterio) como precio unitario de la mercadería en trato.

Que conforme lo reseñado la **Resolución General AFIP n° 1908/05**, establecía que al declararse un "valor" FOB unitario inferior al 80% del "valor criterio" establecido, correspondía aplicar como alícuotas de las percepciones de IVA y la del Impuesto a las Ganancias, un 21% y un 7% respectivamente, además de no resultar de aplicación los beneficios de exención y exclusión referidos en la norma.

Que de las constancias de la causa resulta que la importadora hizo caso omiso a lo normado en la **Resolución General N° 1908** mencionada al haber solamente abonado el 3% de percepciones de ganancias.

Que en el **Dictamen 365/2013**, obrante a fs. 48/49 de las act adm, el Jefe de la Sección Sumario de la Aduana de Córdoba

señaló expresamente *que "En la porción del despacho declaración de la mercadería –que reviste carácter de declaración comprometida- la denunciada validó en el campo opciones y ventajas el texto M VALOR -TXT=NO, o sea declaró falazmente que la mercadería no estaba alcanzada por un valor referencial y que el valor declarado no es inferior al referencial. O sea comprometió una declaración que es inexacta y que ocasiono el perjuicio fiscal determinado a fs. 4"*.

Que el artículo 956 inciso b) del Código Aduanero expresamente dispone: "*A los fines de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 954: … b) se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya "**percepción"** le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el Fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación*; …".

Que, mediante el dictado de las Resoluciones Generales D.G.I. Nros. 3431/91 y 3543/92 y sus respectivas modificatorias, se establece un régimen que faculta a la Aduana como agente de percepción del impuesto al valor agregado (IVA adicional), así como de la percepción del impuesto a las ganancias

Que resulta clara la voluntad del legislador de incluir en el concepto de perjuicio fiscal a todos los tributos cuya "percepción" le hubiere sido encomendada al servicio aduanero, sin distinguir si se tratan de anticipos o impuestos definitivos.

Que en autos, la acción de fiscalización "ex post" fue realizada luego de haber transcurrido 3 años desde la fecha de nacionalización de la mercadería por lo que surge evidente que en caso de haber pasado inadvertida, se habría ingresado en concepto de tributos, un importe inferior al que correspondía.

Que de todo lo expuesto resulta, que le asiste razón al fisco, al considerar que en la causa se produjo una declaración inexacta que trajo aparejado el perjuicio fiscal establecido como requisito por el art 954 inc a) del CA, para tipificar la conducta endilgada, debiendo aclararse que de la defensa de la actora, no surge una crítica razonada que contradiga la veracidad del relato expuesto, siendo que en materia tributaria aduanera el "Onnus Probandi" sobre la irresponsabilidad infraccional le incumbe a la sumariada.

Que habiendo quedado demostrada la comisión de la conducta prevista en el art 954 inc. a) del CA, corresponde confirmar la resolución apelada en este aspecto.

VI.- Que establecida la responsabilidad infraccional de la importadora, corresponde analizar la exigencia tributaria que se le reclama.

Que del análisis de la liquidación practicada por la Aduana a fs. 4 de las act adm, surge que la suma de **u$s80.874,08** cuestionada en autos, corresponde a la diferencia de las percepciones de Iva adicional y Ganancias que le hubiera correspondido abonar a la actora al momento de la oficialización del despacho en trato.

Que al respecto resulta de aplicación el criterio sentado por la CSJN en la causa "Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas" del 26/11/2019, que radicó en determinar si la Aduana se encuentra facultada para exigir el pago de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias conforme a lo establecido en las resoluciones generales DGI 3431/91 y 3543/92 luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables esos tributos.

Que en el citado precedente la CSJN ha dicho *"9°) Que, al ser ello así –tal como acertadamente se asevera en el dictamen obrante a fs. 223/225- a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos"*.

"Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la le

23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento (Fallos: 285:177)".

"10) Que, sobre esa base, cabe concluir que cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal".

Que de acuerdo al pronunciamiento mencionado, la DGA carece de facultades para el cobro de los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables esos tributos, motivo por el cual en el caso corresponde revocar la resolución apelada en cuanto a los tributos reclamados a la actora.

VII.- Que por los motivos expuestos corresponde confirmar parcialmente la resolución apelada en cuanto imputa a la actora la infracción prevista en el art 954 inc a) del CA y revocarla en cuanto le exige el pago de tributos, imponiendo las costas por los vencimientos.

Por ello Voto POR:

1 .- Confirmar parcialmente la **Resolución Nro. 266/2013 (AD CORD)**, recaída en el **expediente SA17-2011-042 (SIGEA n° 12730-166-2010)**, en cuanto condena a la actora por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del CA al pago de **multa** que asciende a la suma de pesos doscientos cincuenta y dos mil seiscientos cincuenta con 63/100 (**$252.650,63)** y revocarla en cuanto le intima el pago de **tributos,** en relación al **DI Nro. 07017IC04004525R**.

2.- Las costas se imponen por los vencimientos.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Adhiero al voto de la Vocal preopinante salvo en cuanto a las costas impuestas a la demandada en el punto 2 de la parte resolutiva de su voto, toda vez que entiendo que las mismas deben imponerse "por su orden" en relación a las percepciones de IVA adicional y del impuesto a las ganancias, toda vez que el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("CLADD ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN – DGA RESOL. 2590/06 - EXPTE. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas", de fecha 26/11/19), que fija el criterio interpretativo respecto de su aplicación, es de fecha posterior al dictado de la Resolución objeto de apelación (29/05/2013), como así también a la fecha de interposición del presente recurso (13/08/2013).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al Voto del Dr. Juárez.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar parcialmente la **Resolución Nro. 266/2013 (AD CORD)**, recaída en el **expediente SA17-2011-042 (SIGEA n° 12730-166-2010)**, en cuanto condena a la actora por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del CA al pago de **multa** que asciende a la suma de pesos doscientos cincuenta y dos mil seiscientos cincuenta con 63/100 (**$252.650,63)** con costas a la actora y revocarla en cuanto le intima el pago de **tributos,** en relación al **DI Nro. 07017IC04004525R**, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 20-21900387-1 (Dr. Auad) y al fisco nacional en el CUIT 33-69345023-9 y

oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros remítanse en devolución las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.12.18 13:58:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.12.18 15:54:14 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.12.18 16:11:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 16:12:32 -03:00