República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-62634828-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 10 de Junio de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2019-102461573- -APN-SGASAD#TFN; CREMER Y ASOCIADOS S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**CREMER Y ASOCIADOS S.A. c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **EX-2019-102461573- -APN-SGASAD#TFN**.

El **Dr. Segura** dijo:

I.- Objeto del Proceso**:** determinar si se ajusta o no a derecho la Resolución DE PRLA 7382/2016, que condenó a la firma CREMER Y ASOCIADOS S.A., aquí actora, por infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del CA, en relación a la DJVE 07001DJVE000141L.

II.- Fundamentos de la apelación (IF-2019-102461449-APN-DTD#JGM)**:** En primer lugar, la actora plantea la nulidad del auto de apertura de sumario y en base a ello solicita se declare la prescripción de la acción del Fisco. Solicita la aplicación de la doctrina surgida de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los fallos: "Losicer, Jorge Alberto y Otros c/BCRA" - Res. 169/05 (expte. 105666/86). Alega violación del art. 18 de la CN y del art. 8 de la Convención Americana sobre derechos Humanos. En relación a la cuestión de fondo, sostiene que no puede imputarse la infracción de declaración inexacta respecto a una Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE). Destaca que la DJVE no puede considerarse como una "operación o destinación de exportación", como exige el 954 del CA, dado que lisa y llanamente no lo es; en este sentido indica que las mercaderías aquí involucradas no se exportaron a través de dicha DJVE sino que las exportaciones se efectuaron *a posteriori* a través de los Permisos de Embarque (PE). Por otro lado, asegura que tampoco podría imputarse, respecto de tales PE, infracción de declaración inexacta alguna, dado que tanto los valores, cantidades, características, Posiciones Arancelarias declarados en los mismos (entre otros rubros exigibles de declaración) fueron efectuados en cada uno de dichos PE de manera correcta. Agrega que tampoco podría aducirse que por tales PE cuyas declaraciones no fueron inexactas, haya ingresado desde el exterior un importe pagado o por pagar distinto al que correspondía, tal como lo estipula el inciso c) del artículo 954 del CA. Ello por cuanto el valor efectivamente ingresado se corresponde en un todo con el consignado en las facturas/notas de crédito correspondientes, y con el declarado en los PE en cuestión. Solicita se deje sin efecto la Resolución apelada, por no configurar la conducta en análisis la infracción de declaración inexacta prevista en el artículo 954, inciso c) del CA. En forma subsidiara, solicita se recaratulen los presentes obrados en la infracción formal estipulada en el art. 995 del CA, con costas a la DGA. Hace reserva del caso federal.

III.- Contestación del traslado (IF-2020-18062247-APN-DTD#JGM)**:** La DGA relata lo actuado en sede aduanera y efectúa una negativa genérica de los dichos de la recurrente. Respecto al planteo de nulidad, cita el dictamen 233:325 de la Procuración del Tesoro de la Nación (PTN), jurisprudencia de la CSJN y de la CNACAF. Cita los arts. 934 y cc. del CA y concluye que la acción fiscal no está prescripta. Asimismo, aclara que la protección establecida en la mencionada Convención es acordada a las personas físicas, no así a las personas jurídicas como es el caso de la aquí actora. Respecto al fondo, manifiesta que la diferencia entre lo declarado y lo comprobado puede resultar del cotejo de la documentación complementaria. En este sentido, sostiene que, al haberse declarado la venta al exterior de 500 toneladas de la P.A. 0713.33.29.113D, al amparo de la DJVE 07 001 DJVE 000141 L, y oportunamente documentado la exportación de un total de 613 toneladas de esa mercadería bajo los permisos de embarque 07001EC01010389X, 07001EC01003609F, 07079EC01000036L, 07079EC000037M, y 07079EC01000102F, superando ello en 88 toneladas el máximo de tolerancia prevista en el citado artículo 4° de la Resolución General 1365/02- la actora ha incurrido en la infracción en trato. Asegura que existió lesión del bien jurídico tutelado. Agrega que la recurrente no cumple con la carga del *onus probandi*, que le compete a los efectos de lograr su exculpación. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que por PV-2020-41516583-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y mediante PV-2020-78240315-APN-VOCXVIII#TFN, se tiene por acompañadas las actuaciones administrativas. A continuación, se elevan los autos a esta Sala “F”, quedando en estado de dictar sentencia.

V.- Que la Actuación SIGEA 12192-275-2011 se inicia con la denuncia 11001002407, agregada a fs. 6, en relación a la Declaración Jurada de Venta al Exterior DJVE 07001DJVE000141L (ver impresiones de pantalla de fs. 1/2). A fs. 7 obra la Nota 911/11 (DV REEX). A fs. 8 se dispone la apertura de sumario. A fs. 10 vta. se determina la multa. A fs. 11 se corre vista de lo actuado a la imputada. A fs. 16/22 la actora presenta su descargo. A fs. 26 se provee su presentación y a fs. 27/29 se dicta la Resolución DE PRLA 7382/2016, aquí apelada.

VI.- Que, en primer lugar, corresponde analizar el planteo de prescripción de la acción del fisco para exigir la multa, con fundamento en la invalidez del auto de apertura de sumario, por no cumplir con los requisitos establecidos en el art. 1094 del CA.

Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, el auto de instrucción de sumario de fs. 8 se dictó como consecuencia de la denuncia 11001002407 de fs. 6 , formulada por presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del CA, en relación a la Declaración Jurada de Venta al Exterior DJVE 07001DJVE000141L (ver impresiones de pantalla de fs. 1/5).

Que, teniendo en consideración lo antes expuesto, entiendo que el auto de apertura de sumario dispuesto a fs. 8 de las act. cumple con lo normado en el art. 1094 del CA y es válido, en razón de que el mismo se originó en virtud de la denuncia de fs. 6 de las act. Cabe señalar que a fs. 10 vta. obra la valoración de la mercadería en presunta infracción y la liquidación de la multa.

VII.- Que, resultando válido el auto de apertura de sumario, corresponde tratar el planteo de prescripción.

Que el art. 934 establece: "La acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de CINCO (5) años" y el art. 935: “La prescripción de la acción a que se refiere el artículo 934, comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación".

Que, el art. 937 inc. a) del CA dispone: "La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) El dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario".

Que el cómputo de la prescripción de la acción del fisco para reclamarla comienza el 01/01/2009 -toda vez que el 05/01/2008 operó el vencimiento del plazo de la declaración jurada de venta al exterior DJVE 07001DJVE000141L,

conforme surge de la impresión SIM de fs. 1 de las act. adm.-; y de no mediar causales interruptivas de su curso operaría el 31/12/2013.

Que atento a que el 27/02/2012 -ver fs. 8 de las act. adm.- se instruyó sumario, el curso de la prescripción de la acción de la aduana para exigir la multa comienza a computarse nuevamente a partir del 28/02/2012 y opera el 28/02/2017; por lo que habiéndose dictado la Resolución apelada el 28/12/2016, la misma fue dictada en término.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de prescripción.

VIII.- Que, sentado lo que antecede, corresponde resolver la cuestión de fondo, esto es, si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA 7382/2016, en cuanto condenó a la actora en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c), del CA.

Que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que, conforme surge de la Nota 911/11 (DV REEX) de fs. 7 de las act. adm., la División Registro de Exportación detectó que la actora "superó la cantidad a exportar de las toneladas previstas de la DJVE del asunto -07001DJVE000141L-, superando el máximo tolerable por la normativa vigente -Resolución General AFIP nº 1365/2002- (....), resultando de aplicación lo dispuesto en el art. 954 -ap. 1, inc. c- del CA".

Que, según la Resolución General AFIP 1365/02 (B.O., 1/11/02), Anexo II "A" punto 4, 2º párrafo "Para las DJVE se permitirá una tolerancia en más hasta el CINCO POR CIENTO (5%) del tonelaje declarado (Resolución de la EX SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA Y PESCA Nº 685 del 7 de Agosto de 1992 art. 5º). En lo que respecta a la tolerancia para las Destinaciones de Exportación a Consumo, se estará a lo dispuesto en el artículo 959 inc. c) del Código Aduanero y artículo 97 del Decreto Nº 1001 del 2 de Mayo de 1982".

Que de las impresiones SIM de la DJVE 07001DJVE000141L, obrante a fs. 1 de las act., surge que la recurrente podía exportar 500 toneladas de mercadería de la PA 0713.33.29.113D.

Que no se encuentra discutido en autos que mediante los PE 07001EC01010389X, 07001EC01003609F, 07079EC01000036L, 07079EC01000037M y 07079EC01000102F, la actora documentó la exportación de un total de 613 toneladas de mercadería clasificada en la PA 0713.33.29.113D, declarando la DJVE 07001DJVE000141L.

Que señala la recurrente que la DJVE no constituye una destinación u operación de exportación, y de ningún modo resulta asimilable a la declaración a la que alude el CA en su art. 332, por cuanto su naturaleza jurídica es la de un instrumento de registro de venta al exterior, que nada tiene que ver con una declaración aduanera. Asimismo, sostiene que el ingreso de divisas cuyo control efectúa el Banco Central de la República Argentina, se debe realizar en función de los valores FOB consignados en los respectivos permisos de embarque.

Que, si bien el servicio aduanero entiende que en la causa la inexactitud surge de los datos registrados en la DJVE registrada por la actora, lo cierto es que dicha inexactitud, resulta de los datos declarados en los PE (ver impresiones de pantalla de fs. 3/4 de las act. adm.). Ello, se debe a que la actora ha exportado una cantidad total de toneladas que no se encontraban amparadas por la DJVE declarada en los PE.

Que, sin perjuicio de lo expuesto, la figura del art. 954 del CA requiere, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, que la misma sea idónea para producir alguno de los efectos previstos en los incs. a), b) o c), del ap. 1 de dicho artículo.

Que, en lo que aquí interesa, los efectos que esa diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, debe producir o haber podido producir, en caso de pasar inadvertida, en el supuesto del ap. 1, inc. c), el ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere

(inciso en que, como fuera ya expuesto, el servicio aduanero encuadró como infracción al hecho del caso de autos).

Que la actora declaró la totalidad de la mercadería exportada (incluso aquellos excedentes cuestionados en autos) y no se observó ninguna diferencia respecto a los montos declarados (precio unitario y FOB total en dólar en cada uno de los PE).

Que el principio rector que rige en materia penal determina que ante la ausencia de uno de los elementos del tipo infraccional de declaración inexacta, no puede considerarse configurada la infracción, lo que, en consecuencia, determina que en autos no pueda confirmarse la condena impuesta, por cuanto, como se dijo en autos no se configura el supuesto que se le imputa a la recurrente.

Que por todo lo expuesto, **voto por:**

Revocar la Resolución DE PRLA 7382/2016, dictada en la Actuación SIGEA 12192-275-2011, con costas a la DGA.

El **Dr. Garbarino** dijo:

Adhiero al voto del Dr. Segura.

El **Dr. González Palazzo** dijo:

Adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución DE PRLA 7382/2016, dictada en la Actuación SIGEA 12192-275-2011, con costas a la DGA.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.06.05 15:39:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.06.09 18:39:20 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.06.10 13:27:22 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.10 13:27:43 -03:00