Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-64686661-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Sábado 14 de Junio de 2025

Referencia: Sentencia;36.311-A;LA MORALEJA S.A y OTRO

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los vocales miembros de la Sala "G" Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Dra. Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en los autos caratulados: **"LA MORALEJA S.A y OTRO** c/ **DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 36.311-A**.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la resolución Nº 440/2015 (AD CAMP) dictada en las actuaciones SIGEA Nº 12578-669-2009 (SUMARIO 308/10) con relación a los permisos de embarques N° 09 008 EC07 00065N, 09 008 EC07 000067P y 09008 EC07 000066Y documentados por la firma LA MORALEJA S.A por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 del C.A. inc. a), condenando a la exportadora y al despachante al pago de una multa por la suma de $37.036,50.- (una vez y media la multa mínima).

II.- Fundamentos de la apelación: (a fs. 18/24) Se presenta la firma por apoderado, y el despachante con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación contra la citada resolución. Hace mención de los hechos. Señala que realizó en el año 2008 operaciones de exportación de limones, bajo el régimen de envíos en consignación, y que con el fin de cumplir con las condiciones y plazos exigidos, se oficializaron las operaciones aquí cuestionadas, utilizando por error al momento de registrar dichas operaciones, la alícuota 2,5% de la Res. MPP y ME 38/2008 que se encontraba vigente, y no la alícuota que correspondía respecto de la PA 0805.50.00 atento el régimen de envíos en consignación que se llevó cfme. Dec. 509/07 y fijaba la alícuota 5%. Agrega que dicho error fue advertido por el servicio aduanero y procedió a liquidar la diferencia tributaria mediante la Nota 760/09 e instruyo sumario por la infracción al art. 954 inc. a) del C.A. Manifiesta que no ha quedado configurado el elemento subjetivo para perfeccionar la conducta infraccional atribuida, toda vez que el régimen de envíos en consignación se encuentran dentro del Dec. 637/79, considerándolo un régimen autónomo especifico con su régimen sancionatorio, no contemplado en el Código. Cita jurisprudencia. Señala que la aplicación de una alícuota distinta, no resulta constitutiva de

declaración inexacta. Cita normativa. Señala que la imposibilidad de pasar inadvertido el error dado el canal de selectividad de la mercadería. Cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de la cuestión federal y solicita se revoque la resolución cuestionada, con costas al Fisco.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: (a fs. 38/43) La representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora en autos, y acompaña las actuaciones administrativas de la presente causa. Niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Señala que el acto apelado se ajusta a derecho, y que la recurrente no ha podido desvirtuar la configuración de la infracción prescripta en el art. 954 inc. a) del C.A. Cita normativa y jurisprudencia. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta, con costas.

IV.- Que la Actuación SIGEA Nº 12578-669-2009, a fs. 1/2 obra la Nota Nº 730/09 de fecha 02/07/2009 mediante la cual se detecta que la alícuota 2,5% declarada (AUTOLIQUIDACION) por la recurrente es inferior a la que le correspondería a la fecha del registro de las exportaciones en consignación 5% (ES01) conf. Dec. 509/07 y procede a practicar el ajuste por tributos. A fs. 3/5 obra impresiones de ingreso de denuncia por declaración inexacta respecto de cada destinación. A fs. 6/8 obran sobres contenedores originales de los permisos de embarques N° 09 008 EC07 00065N, 09 008 EC07 000067P y 09008 EC07 000066Y, documentados por LA MORALEJA SA, con documentación complementaria. A fs. 10 con fecha 15/09/10 se instruye sumario por declaración inexacta (954 inc a) C A), se corre vista y se íntima el pago de los tributos adeudados (notificada a fs.16 -con fecha 05/10/11- a la exportadora y con fecha 07/10/11 al despachante a fs. 17vta). A fs. 18/42 contesta vista el despachante y la actora A fs. 54 se los tiene por presentados y se hace lugar a la prueba. A fs. 55 obra la Nota 82/2015 en la que se ratifica la Nota 730/09. A fs. 57/60 obra el dictamen Nº 399/15. A fs. 61/62 obran consulta al registro de infractores. A fs. 66/69 obra la resolución Nº 440/2015 aquí apelada.

V. Que el servicio aduanero, formuló denuncia, instruyó sumario contencioso, y corrió vista, en los términos del art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A, contra la firma LA MORALEJA Y el despachante, en relación con los permisos de embarques N° 09 008 EC07 00065N, 09 008 EC07 000067P y 09008 EC07 000066Y, atento a que el servicio aduanero detectó que al momento los registros de dichas operaciones, la actora se autoliquido una alícuota inferior del 2,5% (Res ME 38/08) cuando correspondía una alícuota del 5%, (conf. Dec. 509/07) por tratarse operaciones bajo el régimen de envíos en consignación.

Que no se encuentra controvertido en autos la diferencia tributaria exigida a la actora en la resolución apelada.

Por lo cual, corresponde determinar si resulta ajustada a derecho la resolución apelada en cuanto a la calificación legal infraccional por declaración inexacta imputada a la actora .

VI. Que el art. 954 del C.A. señala 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:(…)', completando la base fáctica en tres incisos.

En cuanto aquí interesa, el inc. a) del ap. 1, continúa: "a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una

multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio".

El Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas.

El art. 954 del C.A. "da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante —salvo los supuestos previstos en la propia ley— o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan" (Corte Sup., 12/5/1992, "Subpga SACIE e I", Fallos 315:942).

VII. Que la actora no desconoce la existencia del error en la autoliquidación de la alícuota de los derechos de exportación aplicable en las exportaciones a consumo de la mercadería en consignación (la que debió ser a la fecha de registro de la exportación de mercadería en consignación Decreto 509/07- 5%), sino el hecho que dicho error en la autoliquidación configure una declaración inexacta, tipificada en el art. 954 incs. a) del C.A., por entender que el régimen de envíos en consignación es un régimen autónomo y especifico que no se encuentra contemplado en el Código Aduanero.

Que, los envíos al exterior de mercaderías en consignación se hallan instituidos bajo el Decreto Nº 637/79 (Resolución Nº 4627/80, 2110/80, 3293/84, 3069/93 y la 1921/05, Res. Complementaria Nº 29/81, 2408/86 y las Notas DGA (DE TEEX) Nº 3260/98 y 3261/98 y el Aviso DGA Nº 41/02, demás normativa reglamentaria y modificatorias), con la finalidad de simplificar gestiones a los exportadores, y otorgándoles facilidades para encauzar posteriores operaciones de exportación que permitan el acceso de productos nacionales a mercados potenciales.

Del análisis del Decreto Nº 637/79, resulta que para efectuar el envío de la mercadería al exterior, se utiliza el sub-régimen Exportación de Mercaderías en Consignación (ES01), cancelándose las mismas cuando se convierten en definitiva las ventas, con el sub-régimen Exportación a Consumo de Mercaderías en Consignación (EC07), (ya sea, una cancelación total o parcial) estableciéndose, que al momento de la exportación a consumo (EC07) los beneficios y derechos queden fijados al momento de la oficialización de la ES01.

De la compulsa de las operaciones obrantes en los sobres contenedores originales a fs. 6/8 de las actuaciones, surge claramente que la recurrente declaro la alícuota por derechos de exportación diferente a la que efectivamente correspondía (ES01):

EXPORTACION DE MERCADERIA EN CONSIGNACION				EXPORTACION A CONSUMO DE MERCADERIA EN CONSIGNACION				
FECHA	PE	DERECHOS DECLARADO	ALICUOTA	FECHA	PE	DERECHOS DECLARADOS	ALICUOTA	DIFERENCIA
13/06/2008	08008ES010001680	918,24	5%	18/06/2009	08008EC070000EN	459,12	2,50%	459,12
26/05/2008	08008ES010001398	4.779,39	5%	18/06/2009	08008EC070000G7P	2.388,70	2,50%	2.388,70
08/05/2008	08008ES010001109V	4.552,08	5%	18/06/2009	08008EC070000G6Y	3.776,04	2,50%	3.776,04
DIFERENCIA								6.624,86

Que, al momento de la registración de los correspondientes envíos en consignación (ES01) regia la alícuota de exportación del Dec. 509/07, que fijaba los derechos de exportación 5%, y no como declaro en la autoliquidación la recurrente la alícuota del 2,5%.

Al respecto, RG 1921/05 señala que para la cancelación de exportación en consignación, el declarante deberá llevar a cabo una Autoliquidación, seleccionando para ello la ventaja “AUTOLIQLIBREEXP”, siendo el motivo de la misma “Régimen de Envíos en Consignación”, con código “LM-CON”, seguidamente en el SIM, el documentante deberá ingresar en el sector “Cancelaciones”, la destinación ES01 correspondiente a la exportación en consignación que se está afectando. En la liquidación manual, dejará el campo 'Norma' en blanco, y de corresponder, se deberán integrar el código de derechos de exportación, y en porcentaje se declarará la alícuota correspondiente a la posición arancelaria declarada, vigente a la fecha de registro de la ES01.

Cabe señalar, que dichas operaciones de exportación, por la particularidad del régimen, se encuentran sujetas al control aduanero dada la necesidad de efectuar los controles operativos propios de la verificación de las mercaderías, así como también, deben observar la fecha de registro de la EC07, que el nivel de derechos consignados en la autoliquidación sean los vigentes a la fecha de registro del ES01 que se pretende cancelar, tal como fue constatado en el caso de autos.

Que de esta manera, el servicio aduanero ha seguido el procedimiento reglado y se ha ajustado a derecho, quedado demostrado en autos, que la declaración realizada por la actora difiere de lo comprobado por el servicio aduanero.

Cabe señalar, que para la viabilidad de la sanción que prevé el art. 954, inc. a) del Código Aduanero es necesario que se configure una declaración inexacta o falsa manifestación, relativa a las distintas operaciones o destinaciones de importación o exportación, cuyo alcance no resulta susceptible de extender a otras inexactitudes o manifestaciones que en su integración material no resultan punibles, dada la descripción literal del precepto, pues lo contrario vulneraría los principios generales del derecho penal que resultan aplicables en virtud de la naturaleza del de la sanción examinada.(CSJN: “MEGSA S.A.C. I.”. 15/09/1987. Fallos: 310:1822).

Que, en el caso, si bien, las operaciones en cuestión se encuentran bajo el régimen establecido por el Decreto 637/79 (y sus modificatorias) dicho régimen no escapa a la órbita del Código Aduanero, toda vez que se tratan de declaraciones formuladas ante el servicio aduanero y se encuentran sujetas al juzgamiento por las infracciones aduaneras a las que pueda haberse cometido con motivo de la operación de exportación. Más allá de la sanción establecida al exportador ante el incumplimiento de los requisitos y condiciones que regulan dicho régimen.

En virtud de ello, la actora debió, declarar, liquidar y abonar los derechos conforme la alícuota 5%, y no lo hizo, generando su omisión inexactitudes en las declaraciones aduaneras comprometidas formuladas ante la autoridad aduanera, que difieren en su comprobación ulterior, y que de pasar inadvertidas hubiere podido producir un perjuicio fiscal. Entendiéndose, como perjuicio fiscal; la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada (cfme. art. 956 inc. b) del C.A.

Por lo expuesto, se verifica en autos elementos suficientes que permiten concluir la configuración de la conducta tipificada por el art. 954 inc. a) del Código Aduanero.

Que, en virtud de todo lo expuesto, y siendo el bien jurídico tutelado en la infracción la declaración inexacta, la veracidad y exactitud que deben regir las manifestaciones efectuadas en las destinaciones aduaneras, y la correspondencia de dichas manifestaciones con lo efectivamente comprobado por el servicio aduanero, corresponde que ante la declaración inexacta que se ha verificado tener por configurada la infracción prevista y penada por el art. 954 inc. a) del C.A.

VIII. Que resta analizar la responsabilidad del despachante de aduana. En cuanto a la pena imputada, cabe destacar que el art. 907 del C.A. establece una responsabilidad solidaria del importador o exportador por el hecho punible cometido por el despachante de aduana en aquellos casos que los hubiere representado.

Sintéticamente, en el caso de autos debe tenerse por acreditado que el despachante de aduana no cumplió con las obligaciones inherentes a su cargo, toda vez que no observo el régimen bajo el cual documento las operaciones en cuestión, por lo cual resulta responsable solidario por la infracción imputada.

IX.- Que con respecto a la graduación de la multa impuesta, no resulta ajustada a derecho.

Que, en primer lugar debe destacarse, que en el caso de autos el juez administrativo al graduar la multa en 1 vez y media el monto de la multa mínima, no efectuó fundamentación alguna en la resolución aquí apelada que justifique el mayor grado de culpabilidad en el obrar del sujeto penado para elevar dicha graduación por sobre el mínimo legal de la sanción típica. A cuyo efecto, debe tenerse presente que la ley ritual establece que “Las penas serán graduadas en cada caso según las circunstancias, la naturaleza y la gravedad de las infracciones y los antecedentes del infractor” (conf. art. 915 del C.A.).

Que, en segundo lugar los antecedentes infraccionales que lucen a fs. 61/62 de la act. adm., han quedado firmes con posterioridad a la comisión de la infracción de autos, por lo que, no resultan antecedentes computables para el presente caso. En tal situación no puede afirmarse que se de la situación de reincidencia a que alude el art. 927 del Código Aduanero, que considera que se es reincidente cuando con posterioridad a una condena firme, cometa una nueva infracción o delito aduanero.

Al respecto, debe recordarse que la Corte Suprema ha dicho que “son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal, conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos’ 290:202, 5º considerando y sus citas)” (“SAFRAR Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores”, del 27/12/88, Fallos, 311:2779).

Que, entonces, la graduación de la conducta del responsable debe ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias que, en la convicción del intérprete -juez administrativo-, permitan encontrarla configurada y en los antecedentes computables que puedan endilgársele al infractor, no resultando óbice la graduación de la sanción mediante una mera afirmación dogmática.

Así las cosas, la multa debe fijarse en 1 vez la multa mínima, en la suma de pesos veinticuatro mil seiscientos noventa y uno ($ 24.691).-

X. Que en cuanto a las costas corresponde imponerlas a la actora.

Por ello, **VOTO POR**:

Confirmar parcialmente la Resolución Nº 440/2015 (AD CAMP) dictada en las actuaciones SIGEA Nº 12578-669-2009 (SUMARIO 308/10) con relación a los permisos de embarques N° 09 008 EC07 00065N, 09 008 EC07 000067P y 09008 EC07 000066Y documentados por la firma LA MORALEJA S.A por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 del C.A. inc. a), condenando a la exportadora y al despachante MATIAS MIGUEL LEMOS al pago de una multa por la suma de $ 24.691.- (una vez la multa mínima). Con costas a la actora.

El Dr. Licht dijo:

Sin perjuicio de mí conocido criterio respecto de las limitaciones para que en esta instancia revisora se modifique el acto administrativo sancionador, la exigüidad de los montos en disputa hace innecesario apartarse del criterio mayoritario.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

Confirmar parcialmente la Resolución Nº 440/2015 (AD CAMP) dictada en las actuaciones SIGEA Nº 12578-669-2009 (SUMARIO 308/10) con relación a los permisos de embarques N° 09 008 EC07 00065N, 09 008 EC07 000067P y 09008 EC07 000066Y documentados por la firma LA MORALEJA S.A por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 del C.A. inc. a), condenando a la exportadora y al despachante MATIAS MIGUEL LEMOS al pago de una multa por la suma de $ 24.691.- (una vez la multa mínima). Con costas a la actora.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.06.13 14:48:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.06.13 15:06:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.06.14 15:34:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.14 15:34:40 -03:00