Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-89675040-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Agosto de 2025

Referencia: SENTENCIA; EXPTE 32.477-A, INGENIO Y REFINERIA SAN MARTIN DEL TABACAL S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",-A, NGENIO Y REFINERIA SAN MARTIN DEL TABACAL S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Claudia B. Sarquís (como subrogante por encontrarse vacante la Vocalía 14ª) con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados "**INGENIO Y REFINERIA SAN MARTIN DEL TABACAL S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación**", Expte. Nº 32.477-A,

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que a fs. 18/23 la firma recurrente interpone recurso de apelación contra la resolución 839/12 (AD ORAN) de fecha 02.11.12, recaída en la Actuación SIGEA SC76-518/8/2012, en cuanto se la condena al pago de una multa por la suma de pesos siento sesenta y siete mil cincuenta dos con cincuenta y cuatro centavos ($167.052,54.-) por la supuesta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 inc. c) del Código Aduanero ("CA"). Manifiesta que se hicieron diversas operaciones aduaneras de exportación a consumo de mercaderías, mediante varios permisos de embarque, lo que llevó a la cancelación de la importación temporal 07076IT13000007H, mediante la cual se había ingresado la cantidad de 5.000 toneladas de caña de azúcar. Relata que la actuación sumarial fue originada a raíz de una denuncia efectuada por el servicio aduanero, en cuanto a la declaración del permiso de embarque ("PE") 07076EC03000017J, mediante el cual se documentó la cantidad de 560 toneladas de azúcar, al cual se le indicó un valor FOB por el monto de u$s140.212,80. En cuanto ello, el servicio aduanero entendió que se debió declarar como valor FOB la suma de u$s85.638,30. Señala que conforme quedará demostrado, el único giro de divisas desde el exterior, fue el correspondiente al valor facturado en concepto de "servicios" prestado sobre la caña, de lo que resultó el producto final exportado mediante el mencionado PE. En consecuencia, manifiesta que de haber habido inexactitud en la declaración aduanera no correspondería en los términos del art. 954 inc. c) del CA, sino que estaríamos frente a la configuración de lo establecido en el inc. a) del mismo artículo, lo cual no resultaría punible. No obstante ello, cita el Aviso DGA (DE TEEX) 54/02 y referencia que, según su criterio, la misma es insuficiente porque deja afuera los casos en los que hay insumos mixtos, como el sumario que nos ocupa, y los casos en que directamente no se descargan insumos. Continúa, expresando que en el caso de examen no se ha violado ninguno de los tres supuestos tipificados del art. 954 del CA, no habiéndose comprobado alguno de los efectos lesivos allí previstos y, en el supuesto caso de que de que hubiese existido una inexactitud en la declaración aduanera correspondería encuadrar la infracción en algún otro supuesto, pero no el inc. c). Cita doctrina y jurisprudencia que hacen

a su defensa. Solicita de manera subsidiaria la aplicación del art. 898 del CA, hace reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones aduaneras involucradas en auto y solicita se deje sin efecto la multa aplicada, con costas.

II.- Que previo emplazamiento (fs. 30), a fs. 32/35 contesta el traslado conferido la representante del Fisco Nacional quien, luego de realizar una breve reseña de lo acontecido en las actuaciones administrativas y de efectuar la negativa genérica de rigor, sostiene que la firma recurrente importó temporariamente mediante el DIT 07076IT13000007H, 5.000 toneladas de azúcar con el objeto de reexportar otro producto luego de someter los insumos a un proceso de transformación. Explica que mediante el permiso de embarque 07076EC03000017J se exportaron 560 toneladas de caña de azúcar y, continúa manifestando que conforme la terminología del Sistema Informático María, el código IT13 significa "importación temporal con transformación de mercaderías arribadas en forma fraccionada y destinadas a partir del arribo de la primera fracción" y el código EC03 significa "exportación a consumo de mercaderías importadas temporalmente y exportadas con transformación". Expone que la importadora, entre las opciones elegidas en el DIT, declaró que se trataba de una operación sin giro de divisas al exterior, habiendo sido entonces, el valor FOB declarado de u$s140.212,80. Menciona el informe obrante a fs. 9/11 de los actuados aduaneros, donde se destaca que en el permiso de embarque que se analiza en autos, parcialmente cancelatorio, se validó como opción "GIRODIVEXPOPC=INSGD", lo que implica: "exportación con insumos importados temporalmente sin giro de divisas". Referencia el Aviso DGA 54/2002, junto con la normativa que lo antecedió y sus modificaciones, para justificar el obrar del servicio aduanero. Cita jurisprudencia, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia rechazándose la apelación y confirmándose el decisorio aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que la Actuación SIGEA 12706-69-2010, que corre por separado, se inicia con el acta denuncia de fecha 13.08.12 (fs. 2), en los términos del art. 954 c) CA con relación al SIM 07076EC03000017J, cuya carpeta contenedora se agregó a fs. 1. A fs. 3/5, la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras, emite el informe Nota 177/12 (SE VESA) de fecha 13.08.12, en el cual en sus conclusiones se refiere a la existencia de una declaración inexacta respecto del valor FOB declarado por no cumplir con lo normado en el Aviso DGA (DE TEEX) 54/02. Mediante Nota 909/12 (DV FOSA) de fecha 13.08.12, se remite el presente actuado al Sr. Administrador Aduana de Oran para su intervención (fs. 12). A fs. 16/17 se instruye sumario, del que se corre vista a la firma recurrente (notificada el día 06.09.12, acuse de recibo a fs. 19. A fs. 20ref/25ref la firma mediante apoderado procede a contestar la vista que le fuere cursada y a fs. 32ref se declara la causa de puro derecho, se solicita la emisión del dictamen jurídico y se elevan las actuaciones para resolver de manera definitiva. A fs. 34ref/36ref luce agregado el Dictamen 3925/2012 (AD ORAN) de fecha 22.10.12 y a fs. 37ref/21ref se dicta la resolución 839/12 (AD ORAN) que se apela en la presente causa.

IV.- Que a fs. 41 se declara la causa de puro derecho y con fecha 10.07.25 se elevan los autos a consideración de la Sala "E", que los pone a sentencia.

V.- Que corresponde resolver en autos si se ha configurado la infracción tipificada en el inc. c) del art. 954.1 del CA.

Que al tratarse de una cuestión infraccional, la declaración inexacta que se imputa sólo puede resultar procedente en el caso de que se reúnan los presupuestos previstos en la norma y en tanto que la misma podría resultar idónea para causar el efecto lesivo previsto en el inc. c) del art. 954.1 del CA.

Que en materia infraccional aduanera, según la Exposición de Motivos del Código, las infracciones se configuran por la simple transgresión a la norma y esa actitud debe causar alguna de las consecuencias previstas; en el caso, el ingreso real o potencial desde el exterior de un importe distinto al que correspondiere.

Que la aduana imputa la infracción de declaración inexacta tipificada en el art. 954 inc. c) del CA con relación al valor FOB declarado en el PE motivo de autos por no cumplir con lo normado en el Aviso DGA (DE TEEX) 54/02.

Que por la destinación 07076EC03000017J la recurrente documentó la exportación de 560.000,00 kg de azúcar -PA 1701.99.00.000H- en cuya elaboración utilizo caña de azúcar, insumos importados temporariamente de Bolivia por el DIT

07076IT13000007H Importación que fue efectuada sin giro de divisas, GIRODIVIMPOPC=IMTSGD y en el campo “Opciones y Ventajas” declara GIRODIVEXPOPC=INSGD (exportación con insumos importados temporariamente sin giro de divisas) valor FOB u$u140.212,80.

Que el Aviso DGA (DE TEEX) 54/02 en el punto 2 establece que cuando se registre una destinación de exportación con insumos importados temporariamente sin giro de divisas, en el campo valor FOB del PE se debe declarar el valor completo incluyendo el valor de los insumos importados temporariamente que se pretenden cancelar como el valor agregado por el proceso efectuado a dichos insumos, y también debe declarar si esos insumos generaron giro de divisas al exterior en coincidencia con lo declarado en la destinación de importación. La declaración se efectúa a través de la elección de las opciones que establece, en el caso es la opción INSGD Exportación con insumos importación sin giro de divisas. El Aviso dispone que cuando la opción elegida sea INSGD o INCGD el sistema desplegará dos campos indicando al declarante que ingrese en el primero (EXPOSDG-DIVMONTI) de ellos, la divisa y el importe de los insumos importados sin giro de divisas y en el segundo (EXPOSGD-DIT/ITEM) deberá consignar las destinaciones de imp. Temporal y los ítems correspondientes, todo ello debe coincidir con la factura correspondiente que ampare la exportación en cuestión. Se reitera que la declaración del valor FOB debe ser el valor completo del bien exportado incluyendo el valor de los insumos y el valor agregado con motivo del proceso indistintamente si se giraron o no divisas al exterior por el insumo importado temporariamente.

Que, con relación a la cuestión atinente al ingreso de divisas, para operaciones como la de autos, la Comunicación "A" 3886 del Banco Central de la República Argentina (y modif. Comunicados 3977703 y 4161704) dispone que "*En las exportaciones a consumo correspondientes a los sub regímenes EC03 (Exportación a consumo con despacho de importación temporaria (DIT) con transformación) las entidades financieras podrán considerar que el exportador ha cumplimentado el ingreso de las divisas por hasta el monto de los bienes importados temporalmente sin uso de divisas incorporados en el valor de los bienes exportados, cuando se cuente con la factura de exportación por el monto neto entre el monto FOB del permiso de embarque y el monto FOB de los insumos importados sin giro de divisas que se cancelan*”.

Que la actora declara en el PE valor FOB u$s140.212,80 importe que coincide con el de la factura comercial 0009-00050083 de fecha 13.07.07 emitida por la propia actora, agregada a fs. 1 de las act. adm. por lo que no existió diferencia entre el precio de la mercadería declarado en el PE y la factura de exportación. En concreto, la imputación que efectúa la aduana se sustenta en el hecho de no haber incluido en el campo FOB (del PE) el valor de los insumos importados temporariamente tal como lo establece el aviso DGA (DE TEEX) 54/02, siendo la base imponible para la liquidación de tributos el referido importe deducido el de los insumos importados y aplicado el coeficiente pertinente.

Que, la aduana también considera que la inexactitud del valor FOB declarado y del valor imponible de haber pasado inadvertida hubiera podido producir un ingreso desde el exterior de un importe pagado menor del que el correspondiere.

Que del cuerpo de PE se observa que se declara el valor FOB de exportación (que coincide con el importe de la factura) y el importe de los insumos importados temporariamente (campos información del ítem y valor en aduana) siendo ello así y toda vez que el error (que la actora reconoce) y la imputación que hace la aduana (incumplimiento de haber efectuado la declaración cfme. Aviso DGA (DE TEEX) 54/02) surgen del cuerpo del PE, considero que se verifica en el caso una declaración inexacta no punible, respecto de la cual es aplicable el inc. a) del art. 959 del CA., que dispone que "*En cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o exportación no será sancionado el que hubiere presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno dé los siguientes supuestos: inc. a) la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la declaración...*".

Que la CSJN en el fallo de fecha 06.03.14, recaído en la causa "Petrobras Energía SA (TR *21.509-A)* dijo en el Considerando *6) "Que la literalidad de la expresión utilizada por el legislador en el artículo 959, inciso a), al establecer que la inexactitud debe surgir de la "simple lectura de la propia declaración "permite afirmar que dicha previsión se refiere a aquella clase de error que en la terminología utilizada por los ordenamientos antecedentes del Código*

Aduanero era concebido como el error de hecho evidente e imposible de pasar inadvertido (artículo 1057 de las Ordenanzas de Aduana y art. 171 bis de la Ley de Aduana), esto es que resulta a simple vista del propio texto de la declaración comprometida, sin necesidad de acudir al cotejo con la documentación complementaria u otra clase de constancias".

Que por lo expuesto corresponde revocar la resolución apelada en cuanto condena a la recurrente al pago de una multa en los términos del inc. c) del art. 954 del CA, con costas.

La decisión que se toma en la presente resulta idéntica a la de los casos análogos, de igual carátula, dictada en los expedientes 31.190-A, 31.196-A y 31.244-A.

Por ello, **VOTO POR**:

Revocar la resolución 839/12 (AD ORAN) - Actuación SIGEA SC76-518/8/2012- en cuanto condena a la recurrente al pago de una multa en los términos del inc. c) del art. 954.1 del CA, con costas.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que por razones de economía procesal se dan aquí por reproducidos los considerandos I a IV del voto del Dr. Soria.

II.- Que adhiero al considerando V del voto del Dr. Soria, excepto en cuanto a la solución arribada.

III.- Que no escapa al suscripto que si bien es cierto que la recurrente no declaró el valor FOB conforme lo exige el Aviso DGA (DE TEEX) n° 54/2002, ello no produjo ni pudo haber producido el ingreso desde el exterior de un importe distinto que el correspondiente, atento a que el precio facturado por la recurrente que resulta de la factura comercial acompañada y que coincide, asimismo, con el precio FOB declarado, es el precio pactado con el comprador del exterior y el precio que la firma exportadora percibió por la operación en cuestión, no existiendo giro de divisas alguno en relación a los insumos importados temporariamente. Nótese que ello además resulta reconocido por el propio servicio aduanero en la Nota N° 177/2012 (SE VESA), obrante a fs. 3/5 de las actuaciones administrativas, en la que sostiene expresamente "…Si bien la diferencia en el valor FOB declarado y lo que correspondería declarar asciende a la suma de u$s 85.638,30 en este caso particular, por tratarse de insumos sin giro de divisas de valor superior al valor agregado facturado, la diferencia del importe pagado o por pagar no puede superar el propio valor FOB declarado, de u$s 54.547,50 valor que debería considerase a los fines de determinar la multa establecida por el art. 954, inc c)…". Es decir, resulta inconsistente, que por un lado, se reconoce que el valor realmente facturado por la exportación es de u$s 54.547,50 y que los insumos importados temporariamente lo son sin giro de divisas y, por otro lado, se aplique una multa por el valor del importe realmente facturado.

IV.- Que si bien en el caso, tal lo expuesto en el considerando precedente, no se configura la infracción de declaración inexacta prevista en el art. 954 del C.A., corresponde determinar, si el accionar de la actora resulta sancionable en virtud de alguno de los supuestos previstos en el Código Aduanero, para lo cual este Tribunal resulta competente por aplicación de lo dispuesto en el art. 1143 del C.A. en cuanto lo faculta para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes.

Que la conducta de la actora, configura la infracción formal prevista y penada en el art. 995 del C.A., en cuanto se advierte una inexactitud en la declaración, al haber incumplido lo exigido por el Aviso DGA (DE TEEX) N° 54/2002, por no incluir en el valor FOB el monto de los insumos importados temporariamente. En consecuencia, hubo una transgresión a los deberes impuestos en la legislación aduanera.

Que la especial relación que se entabla entre el servicio aduanero y las personas que desarrollan su actividad profesional en el área del comercio exterior, torna aplicable el principio general del derecho, receptado en el art. 1725 del Código Civil y Comercial, conforme al cual cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas,

mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos.

Que la finalidad de la sanción impuesta en el art. 995 del C.A. es desalentar el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los sujetos intervinientes en la operatoria aduanera, a efectos de prevenir y evitar la violación de las disposiciones legales.

Que, en atención a las circunstancias y la gravedad de la falta cometida, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 915 del C.A., considero ajustado a derecho imponer una multa de $3000, en consideración a las circunstancias de hecho expuestas en el punto I a IV del voto del preopinante.

V.- Que, sin embargo, la Ley 27.743, previó un régimen de "Regularización excepcional de obligaciones tributarias, aduaneras y de la seguridad social", estableciendo los supuestos comprendidos en dicha regularización en su art. 7°, párrafo quinto que en el supuesto de condonación de multas de pleno derecho, "Cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de marzo de 2024, inclusive."

Que, por su parte, la Resolución General 5525/2024 (AFIP), reglamentó la Ley, y en el art. 22, estable que "El beneficio de condonación de multas y demás sanciones por incumplimientos de obligaciones formales susceptibles de ser subsanadas, procederá en la medida que no se encuentren firmes ni abonadas y se cumpla con el respectivo deber formal con anterioridad al 13 de diciembre de 2024. Como en el caso de infracciones aduaneras, el beneficio se aplicará a las multas automáticas por las infracciones formales tipificadas en los artículos 218, 220, 222, 320 y 395 y al universo de las infracciones previstas en los artículos 968, 972, 992, 994 y 995, en todos los casos del Código Aduanero -Ley N° 22.415 y sus modificaciones."

Que, conforme a lo expuesto, la infracción prevista en el art. 995 del C.A, se encuentra condonada en virtud del régimen previsto en la Ley 27.743 y de su norma reglamentaria RG AFIP 5524/2024.

VI.- Que en lo que respecta a la imposición de costas, las mismas deberán ser soportadas en el orden causado atento a que la condonación de la deuda deviene legalmente impuesta. Ello, exceptuando la tasa de actuación por ante este Tribunal, la que queda a cargo de la actora, la cual se tiene por oblada con el pago acreditado a fs. 26/27 de autos.

Por ello, VOTO por:

1.- Modificar la Resolución-Fallo N° 839/2012, dictada por el Administrador de la Aduana de Oran, en las actuaciones administrativas SC76-518/8/2012, en cuanto condena a la aquí actora por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

2.- Reencuadrar la conducta de la firma Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.R.L., condenarla en los términos del artículo 995 del C.A., al pago de una multa de $ 3000, conforme los fundamentos de hecho y derecho precedentemente expuestos.

3.- Declarar que la multa por infracción al art. 995 C.A, impuesta en el art. 2.- precedente, se encuentra condonada en los términos de la Ley 27.743 y conforme los fundamentos desarrollados en el punto V.

4.- Imponer las costas por su orden, excepto en lo que respecta a la tasa de actuación, que queda a cargo de la actora y se tiene por oblada conforme al pago acreditado a fs. 26/27 de autos.

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Modificar la Resolución-Fallo N° 839/2012, dictada por el Administrador de la Aduana de Oran, en las actuaciones administrativas SC76-518/8/2012, en cuanto condena a la aquí actora por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

2.- Reencuadrar la conducta de la firma Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.R.L., condenarla en los términos del artículo 995 del C.A., al pago de una multa de $ 3000, conforme los fundamentos de hecho y derecho precedentemente expuestos.

3.- Declarar que la multa por infracción al art. 995 C.A, impuesta en el art. 2.- precedente, se encuentra condonada en los términos de la Ley 27.743 y conforme los fundamentos desarrollados en el punto V.

4.- Imponer las costas por su orden, excepto en lo que respecta a la tasa de actuación, que queda a cargo de la actora y se tiene por oblada conforme al pago acreditado a fs. 26/27 de autos.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Sarquis por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.08.14 13:11:42 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 Hector Hugo Juarez
Date: 2025.08.14 13:54:09 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: 2025.08.14 15:19:25 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.14 15:19:52 -03:00