Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-94742737-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 27 de Agosto de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. Nº 35.403-A; FORESTADORA TAPEBICUA S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht y Horacio Joaquín Segura (la Dra. Claudia Beatriz Sarquis se encuentra en uso de licencia), para resolver en los autos caratulados : “**FORESTADORA TAPEBICUA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación**”, expediente N° **35.403-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 16/20, se presenta el importador, FORESTADORA TAPEBICUA S.A. (en adelante “FORESTADORA TAPEBICUA”, “apelante” o “actora”), mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución Fallo n° 829/2014 (AD POSA)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Posadas el 28 de noviembre de 2014, mediante la cual, en virtud de lo estipulado por el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., se resuelve condenar a FORESTADORA TAPEBICUA al pago de un monto igual a **$ 69.809,41** en concepto de multa.

Luego de haber realizado una descripción de los principales antecedentes y de los hechos que dieron origen al sub examine, resalta, en primer lugar, que, de las constancias obrantes en este expediente, no surge que los hechos materiales a que se refieren configuren el tipo objetivo requerido por la norma para la procedencia de la sanción; lo cual significa que no existe coincidencia entre la conducta cumplida y la descripción del hecho contenido en el tipo. Agrega que, sin la mencionada coincidencia, no existiría el presupuesto necesario para poder aplicar una sanción. Subraya que, en el presente caso, la declaración comprometida de valor se formuló en un todo de acuerdo con las condiciones pactadas con el comprador, en donde se especificó detalladamente lo referente al cálculo del precio lo suficientemente completo, exacto y veraz como para permitir que el servicio aduanero realice su función de control. En lo que respecta a la inexistencia de antijuricidad alguna, afirma no poderse considerar como infracción una conducta que no revista el carácter de ser contraria al orden jurídico vigente. En cuanto a la violación del principio de razonabilidad, adiciona como evidente que la pretensión de aplicar multas sin fundamento real viola aquel, junto con los derechos de propiedad e igualdad ante la ley. Finalmente hace reserva del caso

federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas. Asimismo solicita que se requiera a la Aduana el agregado de las actuaciones administrativas SIGEA n° 12344-213-2006.

II. A fs. 32/40 vta., la representación fiscal contesta el traslado del recurso y, luego de realizar una descripción resumida de los hechos y de efectuar una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Subraya, con relación a los argumentos presentados por la apelante, que la falta de ingreso de divisas pretende justificarse en cuestiones que son ajenas a la autoridad aduanera y que corresponden al denominado riesgo empresario y, en todo caso, a su exclusiva negligencia, toda vez que manifiesta el rechazo por parte del comprador extranjero debido a diferentes condiciones del producto enviado respecto del contratado. Agrega que la denegación de la reimportación de la correspondiente mercadería se debió a lo dispuesto por el art. 568 del C.A. y 84 del Decreto 1001/82, por tratarse de mercadería consumible cuyo plazo de reimportación es de un año. Luego de presentar un resumen sucinto de la evolución legislativa, y de hacer referencia a ciertos antecedentes jurisprudenciales con relación a la obligación de liquidar divisas en el mercado de cambios, aclara que la Aduana no sanciona la mera falta de aquellas, sino que, en pleno ejercicio del poder de policía que sustenta, coadyuva dentro de la esfera de su competencia al velar por la veracidad de la declaración en función de lo ingresado, producto de un acto de control ex post exportación. Con relación específicamente a la infracción de declaración inexacta, menciona que el inciso c) de art. 954 del C.A. debe ser apreciado desde la perspectiva amplia que implica la fiscalización de los importes que deben ingresarse con motivo de una exportación (con respecto a los declarados), en tanto constituye una facultad inherente, derivada del control sobre el tráfico internacional de mercadería, que se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado. Finalmente, hacen reserva de Caso Federal, ofrecen prueba y solicitan que se rechace la apelación interpuesta por la actora, con costas.

III. A fs. 50 se declara la causa de puro derecho y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala “G”, que los pasa a sentencia a fs. 51.

IV. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si la Resolución Fallo n° 829/2014 (AD POSA), dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Posadas el 28 de noviembre de 2014, resulta ajustada a derecho. En este sentido, atañe examinar si, sobre la base de lo dispuesto por el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., resulta pertinente considerar que la firma apelante haya incurrido en la infracción de declaración inexacta. Para ello, previo a presentar el correspondiente análisis de las cuestiones involucradas en el presente caso, se llevará a cabo una descripción sucinta de algunos aspectos vinculados con los hechos involucrados y con lo actuado en sede administrativa.

V. El *sub examine* encuentra su origen en el Informe Técnico n° 1030/10 SE FVEX, elaborado por la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras el 14 de diciembre de 2010 (ver a fs. 6/7 de las actuaciones administrativas n° 12344-213-2006); documento mediante el cual se lleva a cabo el correspondiente control ex post sobre la destinación de exportación para consumo n° 05046EC03000202A, oficializada el 8 de noviembre de 2005, por la firma FORESTADORA TAPEBICUA, ante la Aduana ubicada en la Ciudad de Posadas, Provincia de Misiones. Mediante la mencionada operación de exportación, la firma citada tenía como principal objetivo la entrega de 71,8 m² de chapas de Eucalyptus Grandis a la empresa INPA PARKET SRL, ubicada en la República del Paraguay, por un valor FOB total igual a U$S 25.851,60 (valor FOB por unidad igual a U$S 360).

En virtud de las consultas efectuadas oportunamente tanto al Sistema María (Negociación de Divisas) como a la página web del Banco Central de la República Argentina, la mencionada División pudo constatar que la firma exportadora "...no había ingresado las divisas para el permiso de embarque [bajo análisis], conforme el procedimiento de la Comunicación "A" del BCRA, que tienen origen en los Dec. 1570/2001 y 1606/2001 que [...] pone[n] en vigencia el art. 19 del Dec. 2581/64..."; disposición, esta última, que afirmaba lo siguiente: "[...] [a] partir de la fecha, el contravalor en divisas de la exportación de productos nacionales, hasta alcanzar su valor FOB, según el caso, deberá ingresarse al país y negociarse en el mercado único de cambio dentro de los plazos que establezca la reglamentación pertinente...". Consecuentemente, la autoridad aduanera concluiría que "[e]n la presente operación, la totalidad del precio de venta declarado en el presente permiso de embarque no [habría] ingresado conforme esta norma, por ello es criterio de esta instancia que estaríamos en presencia de la infracción prevista y penada por el art. 954, inc. c), de la ley 22.415".

En efecto, al llegar a destino la mercadería bajo examen, la firma importadora (INPA PARKET SRL) constató una diferencia entre lo acordado en la operación de compraventa y lo efectivamente recibido y, como consecuencia de ello, solicitó el retiro de ella, y acompañó el mencionado reclamo con la correspondiente nota de crédito. De esta manera, al cancelarse la operación por disimilitudes verificadas con lo oportunamente acordado, INPA PARKET SRL no llevaría a cabo pago alguno. El mencionado rechazo recién fue manifestado formalmente por la firma importadora en el Paraguay mediante una nota del 28 de julio de 2007. En dicha oportunidad, aquella afirmaría que "...la partida de referencia, comprada e importada [...] en noviembre de 2005, [no ha podido ser utilizada] por diferencias en las medidas en relación a lo pedido. Por tanto, no tenemos otra opción que rechazar [...] la partida. Solicitamos [a] Uds. coordinar lo que fuere necesario para retirar la partida de nuestra fábrica..." (a fs. 28 *ibid*.).

Frente a dicho escenario, FORESTADORA TAPEBICUA se presentó ante la Aduana de Posadas y, mediante nota del 1° de agosto de 2007, solicitó, luego de haber explicado las circunstancias del caso, el correspondiente desistimiento de la operación de exportación bajo examen a los efectos de poder liberar a plaza la mercadería oportunamente exportada (a fs. 56 ibid.). No obstante, mediante la Resolución n° 2328/07 (AD POSA) del 17 de septiembre de 2007, el Sr. Administrador de la División Aduana de Posadas de la Dirección General de Aduanas resolvió denegar la solicitud de reimportación de la mercadería amparada por la destinación 050EC03000202A (a fs. 79/80 vta. *ibid.).* A fs. 9 (*ibid.*), se emitió el Acta de Denuncia correspondiente (14 de diciembre de 2010). A fs. 10 (*ibid.*), se instruyó el sumario por infracción de declaración inexacta (art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.) (12 de enero de 2011). A fs. 13 (*ibid.*), se ordenó correr vista de lo actuado hasta ese momento, y se informó el monto ($ 69.809,41) en concepto de multa, oportunamente determinado (11 de febrero de 2011). A fs. 19/22 vta. consta la contestación de vista, presentada por la firma exportadora en tiempo y forma. Luego de haberse presentado los alegatos correspondientes (a fs. 40 vta. ibid.), el 26 de noviembre de 2014, el Servicio Jurídico emitió el Dictamen n° 712/14 (Sec. "S"); documento mediante el cual entendió que el Sr. Administrador debería dictar resolución de condena, imponiendo una sanción de multa contra la firma exportadora por la infracción al art. 954 inc. c) del C.A. (a fs. 45/46 ibid.). Entre los fundamentos presentados, luego de hacer referencia a lo estipulado por los arts. 566 y 568 del C.A., y 84, ap. 2, inc. a), del Decreto reglamentario n° 1001, el citado Servicio Jurídico resaltaría que la solicitud de reimportación se había realizado el 2 de agosto de 2007, casi un año y ocho meses después de la exportación a consumo realizada y, como

resultado de ello, se habría excedido el plazo establecido por la normativa aplicable en la materia. A su vez, agregaría que "...la inconducta reprochada [era] la falta de ingreso de las divisas correspondientes a [la] mencionada operación. En este sentido, la parte no ha acreditado el ingreso de las mismas ni ha aportado pruebas que eleven los informes que dan cuenta de la falta de ingreso de las divisas al sistema único de cambios. Por otro lado, no se ha acreditado que la mercadería haya sido destruida o inutilizada en el extranjero por lo que subsiste la obligación de ingreso de las mismas". Finalmente, el Sr. Administrador de la Aduana de Posadas dictó la Resolución Fallo n° 829/2014 (AD POSA), objeto del recurso de apelación ante el presente Tribunal.

VI. Descriptos los principales hechos involucrados en la presente causa, corresponde a continuación analizar si, como consecuencia de la falta de ingreso de las divisas correspondientes a la operación de compraventa concretada oportunamente, la firma importadora incurrió en la infracción de declaración inexacta, según lo estipulado por el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. Para ello, resulta pertinente presentar algunas observaciones con relación al tipo infraccional involucrado. De acuerdo con los términos de la mencionada disposición "[e]l 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...".

En lo que respecta a la hermenéutica a tener en cuenta para la determinación del alcance de la disposición bajo examen, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante "CSJN") ha tenido oportunidad de resaltar que las leyes deben ser interpretadas de forma tal que se evite darles un sentido que coloque en pugna sus disposiciones, y se adopte finalmente como pertinente aquél que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 304:794; 315:929; 315:942, entre muchos otros). A esta primera constatación, habitualmente se le añade que el alcance de las leyes tributarias deba determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 307:871; 315:929; 315:942). A su vez, en cuanto al bien jurídico finalmente tutelado por la disposición bajo análisis, la CSJN ha llegado a señalar que 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" (Fallos: 315:942).

No obstante, la configuración del tipo definido por el art. 954 del C.A. no sólo presupone la constatación de una declaración inexacta, sino que a su vez la mencionada falsedad debe acarrear la producción o potencialidad de producir, de pasar inadvertida, alguna de las consecuencias perjudiciales finalmente mencionadas a través de sus incisos a), b) o c). En este sentido, la CSJN ha remarcado en su oportunidad que la conducta declarada punible a través de la disposición bajo análisis no se agota con la sola formulación inexacta de la declaración respectiva ante la autoridad aduanera, ya que la norma requiere que, a la transgresión de los ya mencionados principios de veracidad y exactitud de las declaraciones, se le

sume la existencia o la posibilidad de producir un daño (Caso Ferry Líneas Argentinas SA, CSJN, 17/6/1986). De esta manera, para que una conducta en particular pueda ser finalmente sancionada sobre la base de lo dispuesto por el art. 954 ap. 1, inc. c), del C.A., los siguientes elementos del tipo infraccional deberían ser claramente identificados: a) se debe estar en presencia de una declaración que difiera con lo resultante de la comprobación efectuada por el servicio aduanero; y b) la mencionada diferencia, en caso de pasar inadvertida, deba producir, o tenga la potencialidad de producir, un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere. La efectiva aplicación de la sanción estipulada por el art. 954 del C.A. sin la constatación de alguno de los elementos mencionados implicaría una clara violación del principio de legalidad.

A los fines entonces de poder constatar el primer elemento del tipo infraccional estipulado por el art. 954 del C.A., una diferencia entre lo detallado en el documento bajo análisis y lo verificado por el servicio aduanero debe ser cotejada. De acuerdo con la jurisprudencia del TFN, la mencionada disimilitud podría llegar a surgir tanto de la comprobación física como de la verificación documental llevada a cabo por el servicio aduanero (Papelera Tucumán S.A. c/ D.G.A. (expediente: 24.383-A), sentencia del 15 de abril de 2009). No obstante, al retomar los hechos involucrados en la presente litis, el cotejo de esta primera condición se torna particularmente difícil. En efecto, a través del análisis detallado de los elementos de prueba obrantes en este expediente, se logra demostrar que la autoridad aduanera no llegó a vislumbrar una diferencia entre la información oportunamente agregada en la declaración de exportación para consumo y la verificación documental y física de la operación efectuada por el servicio aduanero, sino que, por el contrario, constató que, hasta el examen post facto, no se había acreditado el ingreso del importe oportunamente negociado, en concepto de precio, de la mercadería involucrada. Es decir, lo declarado coincidía, en su totalidad, con lo efectivamente exportado y documentado, pero, como resultado de determinadas circunstancias que no hacían a la declaración propiamente dicha, y que habían tenido lugar con posterioridad a aquella, se produjo una cancelación de la operación de compraventa comprometida. En efecto, gracias a la documentación oportunamente añadida por la firma exportadora, INPA PARKET SRL notificó a aquella, mediante nota del 28 de julio de 2007 (un año, ocho meses y veinte días a posteriori de la declaración de exportación para consumo involucrada), la necesidad de revocar la compra de los 71,8 m² de chapas de Eucalyptus Grandis por haberse encontrado diferencias en cuanto a las medidas oportunamente solicitadas.

En este sentido, vale recordar que el tipo infraccional involucrado hace referencia a un hecho de comisión instantánea y, como resultado de ello, para su configuración se requiere que sus elementos constitutivos se configuren al mismo momento de la declaración comprometida. Consecuentemente, cualquier circunstancia que surja con posterioridad a la mencionada declaración, que tuviera algún tipo de impacto en el cobro de la compraventa oportunamente negociada, no obsta en absoluto a la validez o exactitud de aquella. Esto último ha sido ya confirmado por la Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal (CNCAF). Por su parte, nuestro Máximo Tribunal se manifestó en el mismo sentido al proclamar que “...el art. 954 del Código Aduanero 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” (Fallos: 315:914).

En virtud de lo mencionado con anterioridad, al no verse configurado el primer elemento de la declaración inexacta, resulta irrelevante verificar las demás condiciones estipuladas por el tipo infraccional.

Consecuentemente, corresponde revocar la resolución apelada.

Por ello, **VOTO POR:**

1) Revocar la **Resolución Fallo n° 829/2014 (AD POSA)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Posadas el 28 de noviembre de 2014 en la Actuación N° 12344-213-2006.

2) Costas a la vencida.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero el voto precedente.

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

1) Revocar la **Resolución Fallo n° 829/2014 (AD POSA)**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Posadas el 28 de noviembre de 2014 en la Actuación N° 12344-213-2006.

2) Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívese.

Suscriben la presente los Dres. Miguel N. Licht y Horacio J. Segura, por encontrarse en uso de licencia la Dra. Claudia B. Sarquis (Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.08.27 13:16:34 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2025.08.27 13:39:00 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.27 13:39:39 -03:00