Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-95964325-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 29 de Agosto de 2025

Referencia: OIL COMBUSTIBLES S.A.; Expte. N° 36.939-A; Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **“OIL COMBUSTIBLES S.A.** c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, **Expediente N° 36.939-A**.

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 26/46 se presenta la firma OIL COMBUSTIBLES S.A., mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 152/2016 (AD SALO), dictada en fecha 26 de febrero de 2016, en el marco de las actuaciones administrativas 12518-79-2011-12518-79-2011/1-12518-80-2011, por la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 954, ap. 1°, inc. c), del CÓDIGO Aduanero, en relación a dos ranchos que, según los dichos de la firma actora, habrían sido rectificados en tiempo y forma mediante Multinotas presentadas ante la Aduana. Sostiene que, en relación al Rancho PE Nro. 11-057-ER01-000381-U, oficializado el 08/08/2011, se presentó una Multinota rectificatoria el 18/08/2011, aclarando que, donde dice cantidad de unidades 63,79, debió decir 60,02. Asimismo, respecto del Rancho PE Nro. 11-057-ER01-000380-T, oficializado el 08/08/2011, se presentó la correspondiente Multinota el 18/08/2011, señalando que, donde dice cantidad de unidades 400,005, debió decir 340,576. Agrega que ambos post embarques “erróneos” fueron anulados y, los nuevos, oficializados - ambos- en fecha 08/09/2011. Considera que no puede entenderse que un error en el post embarque, de un dato que fue corroborado y asentado previamente de puño y letra por la autoridad aduanera interviniente, y rectificado con premura – como lo fue por las Multinotas aludidas – pueda interpretarse como infracción de especie alguna. Sostiene también que, anoticiada del error, al día hábil siguiente de haber efectuado el referido post embarque se presentaron presurosos ante el Servicio Aduanero a dar cuenta del mismo. Remarca que no se observa conducta punible, si la misma se ciñó al procedimiento impuesto, y que el procedimiento de rancho, tal como está diseñado por la normativa, impide que el exportador cargue sin la previa conformidad de la Aduana, lo cual determina que el hecho no es constitutivo de infracción alguna. Cita lo dispuesto en el artículo 322 del CÓDIGO Aduanero, en cuanto afirma que el servicio aduanero podrá autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera, siempre que la misma no configure delito o infracción y, en subsidio, solicita la aplicación de lo estipulado en el artículo 959 de la ley 22.415. Sostiene que la condena deviene absurda e infundada, toda vez que se está penando la inexactitud por la inexactitud misma. Invoca la aplicación de los principios de buena fe e “in dubio pro reo” y, en subsidio, la aplicación de lo establecido en los artículos 916 y 917 del CÓDIGO de rito. Cita jurisprudencia y hace un resumen de lo actuado en sede aduanera destacando, como corolario, que el eventual error aconteció sobre una presentación meramente formal en relación a los post- embarques, lo cual fue debidamente advertido en cuestión de horas. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba, y solicita que, oportunamente, se revoque la Resolución N° 152/2016 (AD SALO), por los argumentos expuestos o por los que estime corresponder, con expresa imposición de costas.

II.- Que a fs. 56/62 la representación fiscal contesta el traslado del recurso conferido. En primer lugar realiza un breve resumen del objeto de la causa y de lo actuado en sede aduanera. Asimismo, por imperativo procesal niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Destaca que la firma

actora ha documentado cantidades distintas a las efectivamente embarcadas y cumplidas por el servicio aduanero. Detalla que mediante la destinación de rancho N° 11 057 ER 00380 T, se documentó la cantidad de 450 tn de fuel oil de la P.A. 2710.19.22.000Q, habiéndose efectivamente embarcado la cantidad de 340,576 tn, conforme el cumplido efectuado por el Servicio Aduanero, no obstante en el post embarque presentado con posterioridad se documentó la cantidad de 400,00. En tanto que para la destinación de rancho N° 11 057 ER01 000381 N, se documentó la cantidad de 70,00 tn de fuel oil de la P.A. 2710.19.22.000Q, habiéndose efectivamente embarcado la cantidad de 60,018 tn, conforme el cumplido efectuado por el Servicio Aduanero, no obstante en el post embarque presentado con posterioridad se documentó
la cantidad de 63,79 tn. Afirma que ambas situaciones confirmarían que los hechos se encuadren en lo establecido en el inciso c) del ap. 1) del artículo 954 del CÓDIGO Aduanero. Sostiene que el post-embarque es una declaración que compromete jurídicamente a quien la manifiesta con atribución de responsabilidad tanto en el orden tributario y/o infraccional que pudiere corresponder, y que en el presente caso, amén de no declararse correctamente las cantidades embarcadas, tampoco se manifestó debidamente el valor de la mercadería. Destaca que el post embarque presentado por la coactoras no ha logrado subsanar o rectificar la declaración en la forma que correspondía y concurren en el caso las circunstancias tipificantes previstas por el artículo 954 de la ley 22.415, en tanto que la inexactitud de la declaración pudo producir un ingreso de divisas diferente al que correspondía, ello así de acuerdo con el valor FOB declarado y los kilos efectivamente embarcados. Hace especial hincapié en que el bien jurídicamente protegido en casos como el presente, es la veracidad y exactitud de la declaración sobre la cual reposa todo el sistema de control que le fuera encomendado al Servicio Aduanero por la referida ley 22.415, y que está claro que en autos se ha constatado la inexactitud de la declaración. Contesta el agravio en relación a la aplicación de los artículos 959 y 917, inc. a), del CÓDIGO Aduanero. Hace reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, confiere autorizaciones y solicita que, oportunamente, se rechace la apelación incoada confirmándose la Resolución aduanera, con expresa imposición de costas.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12518-79-2011 - 12518-79-2011/1 y 12518-80-2011 se inician a fs. 1 con el acta de denuncia donde se solicita la baja del PE 11-057-ER01-000380-T. A fs. 2 surge la multinota a través de la cual se solicita la baja del postembarque en relación al rancho PE Nro. 11-057-ER01-000380-T. A fs. 5 obra la Nota N° 160/11. A fs. 7 surge el acta de denuncia donde se solicita la baja del PE 11-057-ER01-000381-U. A fs. 8 surge la multinota a través de la cual se solicita la baja del postembarque en relación al rancho PE Nro. 11-057-ER01-000381-U. A fs. 11 obra la Nota N° 1659/11. A fs. 13/14 se ordena aperturar sumario, y a fs. 20 se corre vista de todo lo actuado a la firma OIL COMBUSTIBLES S.A. A fs. 35/54 la firma actora contesta la vista conferida y solicita absolución. A fs. 61 se abre a prueba y a fs-. 82/85 se plantea revocatoria en relación a dicho auto. A fs. 95/96 se encuentra glosado el Dictamen 634/2013 a través del cual sugiere se rechace el recurso de revocatoria interpuesto, y a fs. 97/98, mediante la Resolución 1322/2013, se rechaza el mencionado recurso de revocatoria. A fs. 117/119 obra el Dictamen 11/2016, en el cual se concluye que correspondería condenar a la firma OIL COMBUSTIBLES S.A. por la infracción prevista y penada en el artículo 954, inc. c), del CÓDIGO Aduanero. A fs. 124/130 se resuelve, mediante la Resolución 152/2016 (AD SALO), condenar a la actora al pago de una multa que asciende al importe de $149.416,23. Finalmente, a fs. 135/136, la firma OIL COMBUSTIBLES S.A. acredita haber interpuesto recurso de apelación contra la Resolución 152/2016 y acompaña el formulario F4. A fs. 136/151 se acompaña la documentación en relación a la situación concursal de la actora.

IV.- Que corresponde analizar si se ajusta a derecho la resolución apelada en autos, mediante la cual se condenó a la recurrente al pago de una multa por la supuesta comisión de la infracción prevista en el artículo 954, inciso c), del CÓDIGO Aduanero, conforme el cual "... el que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o 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, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia".
Que, del análisis del presente artículo se entiende que, para la configuración de la infracción imputada, debe existir una declaración que difiera de la comprobación, y que dicha declaración genere un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe diferente al que corresponda, en lo que respecta al valor de la mercadería.
Que, en el caso de autos, la controversia versa la declaración post embarque de los ranchos Nro. 11-057-ER01-000381-U y 11-057-ER01-000380-T, en los que se consignaron 63,79 tn y 400 tn, respectivamente, de Fuel Oil mientras que, según lo advertido por el personal aduanero, debió ser 60,018 tn y 340,576 tn.
Que, en orden a las diferencias entre el "CUMPLIDO" y la declaración del post embarque, el despachante Sr. Daniel D. Monin, mendiante sendas Multinotas de fs. 2 y 8 presentadas en fecha 18/08/11, solicitó la baja de los post embarques, invocando que se habría incurrido en un error al ingresar las respectivas cantidades, debiendo leerse 60,02 donde dice 63,79 para el rancho Nro. 11-057-ER01-000381-U, y 340,58 donde dice 400, para el rancho 11-057-ER01-000380-T.
Que el servicio aduanero instruyó sumario contencioso y finalmente condenó a la recurrente, en los términos del artículo 954,

inciso c), del CÓDIGO Aduanero al pago de una multa, ya que las conductas desplegadas, de pasar inadvertidas, pudieron producir un ingreso desde el exterior o un importe pagado o por pagar distinto al que correspondía, sin que pueda alegarse torpeza por quienes, como sucede en el caso, realizan operaciones habituales y/o destinaciones aduaneras.

V.- Que, sentado lo expuesto, cabe adelantar que, a criterio del suscripto, el post embarque no se encuentra alcanzado por el principio de inalterabilidad de la declaración aduanera, al no ser una declaración contenida en la solicitud de destinación y, tal como se ha señalado en otros casos "(...) la declaración de postembarque no tiene por finalidad documentar una nueva operación de exportación en sustitución de otra anterior, sino corregir o rectificar los datos relativos a la cantidad de mercadería embarcada, es decir, en los casos en que se dé el supuesto previsto (en cuanto aquí interesa) en el art. 346 del C.A. Es decir, que la declaración registrada en el post embarque debe considerarse y complementaria de la declaración contenida en la destinación de exportación (en los casos específicamente autorizados)" – ver causa Nº 21.220-A, caratulada "Aluar Aluminio S.A. y Otro c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", fallada por esta Sala "F", con fecha 30/09/08. Es por ello que, tanto los datos manifestados en la declaración post-embarque, como en las rectificaciones autorizadas en los términos del artículo 322 del CÓDIGO Aduanero, así como en la declaración contenida en el Permiso de
Embarque, deben considerarse todos como correspondientes a una única declaración, a los efectos de examinar la configuración del presupuesto básico del tipo infraccional que nos ocupa, consistente en una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación.
Que, en ese sentido, cabe recordar que el principio de inalterabilidad de la declaración aduanera es un pilar del sistema de "despacho en confianza". Ello se relaciona directamente con el hecho de que el sistema aduanero, con miras a posibilitar la fluidez y celeridad en el comercio internacional de mercaderías, descansa sobre los principios básicos de "declaración previa" y "despacho en confianza", que exigen precisamente la veracidad y precisión en la declaración comprometida, toda vez que no toda la mercadería que se pretende importar o exportar es objeto de verificación, sino que ello depende del sistema de selectividad, que determina cuáles serán las mercaderías que serán objeto de verificación por parte del servicio aduanero a los efectos de otorgar o no la autorización pertinente a los fines de su introducción a plaza o su salida al exterior. El servicio aduanero confía en que el importador efectivamente importa lo que ha declarado, así como cree en que el exportador exportará fielmente lo que ha declarado.
Que, en efecto, pese que la declaración contenida en la solicitud de destinación es en principio inalterable (art. 321 del C.A.), la ley admite razonablemente que, en determinados supuestos, sea modificada, ampliada o rectificada. El hecho de embarcar mercadería en menor cantidad a la declarada (art. 346 del C.A.) constituye, justamente, uno de esos supuestos, encontrándose el declarante habilitado, por medio del post-embarque, para modificar las cantidades y el FOB declarado en la declaración comprometida.

VI.- Que, siendo ello así, cabe analizar si la solicitud de rectificación que diera inicio a las actuaciones administrativas – ver las Multinotas obrantes a fs. 2 y 8 de las actuaciones – puede encuadrarse en las previsiones del artículo 322 de la ley 22.415, que regula el instituto de la rectificación de la declaración comprometida en destinaciones de exportación.
Bajo tales premisas, cabe señalar que el artículo 322, apartado 1, del CÓDIGO Aduanero, en su redacción conforme la reforma introducida por la ley 25.986, establece que "El servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera, cuando la inexactitud fuere comprobable de su lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella y fuera solicitada con anterioridad: a) A que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería; o b) Al libramiento, si se la hubiera exceptuado de los controles antes mencionados". Su apartado 2 agrega: "La rectificación, modificación o ampliación también procederá, bajo las condiciones previstas en el encabezamiento del apartado 1, con posterioridad al libramiento y hasta: a) la carga de la mercadería a bordo del medio de transporte que fuere a partir con destino inmediato al exterior, cuando se utilizare la vía acuática o aérea; o b) que el último control de la aduana de frontera hubiese autorizado la salida del medio de transporte, cuando se utilizare la vía terrestre". Finalmente, el apartado 3 establece: "Asimismo, el servicio aduanero podrá autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera siempre que la misma no configure delito o infracción". Que, tal como se desprende de la lectura de la norma citada, el instituto de la rectificación de la declaración comprometida en exportación, exige para su procedencia el cumplimiento de requisitos de fondo y de forma. Con respecto al primer tipo de requisitos, requiere que la inexactitud pudiera comprobarse de la lectura de la propia declaración o de la de la documentación complementaria.
Que, por otra parte, con relación al elemento temporal – requisito de forma –, se brindan distintas posibilidades, según si la rectificación se solicita antes o después del libramiento de las mercaderías.

Que, en el presente caso, la presentación de la recurrente ocurrió después del libramiento de las mercaderías, siendo admitida hasta "(...) a) la carga de la mercadería a bordo del medio de transporte que fuere a partir con destino inmediato al exterior (...)" – atento que se utiliza la vía acuática – (art. 322, ap. 2, del C.A.). En efecto, teniendo en cuenta que la mercadería fue cargada a bordo el día 08/08/11 para ambos ranchos y que la solicitud de baja de los post-embarque fue presentada con fecha 18/08/11, a

través de las Multinotas de fs. 2 y 8, cabe afirmar que no puede considerarse que la declaración haya sido rectificada correctamente.

VII.- Que, por otra parte, arguye también la empresa recurrente que la inexactitud en que se habría incurrido resulta imposible de pasar inadvertida por la Aduana, lo que tornaría aplicable el instituto eximente de punibilidad, previsto en el artículo 959, inc. a), del CÓDIGO Aduanero.

Que, a los efectos de su aplicación, la norma señalada requiere que la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración y, atento que la inexactitud no resulta de la simple lectura de la declaración comprometida de la exportadora, sino del cotejo entre lo declarado por la firma y lo verificado por el servicio aduanero – lo asentado por el guarda en la declaración de exportación –, es que no se da el supuesto de no punibilidad previsto en la referida normativa (art. 959, inc. a), del C.A.).

VIII.- Que, bajo tales postulados, corresponde a este Tribunal resolver si la multa exigida a la recurrente, en virtud de la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, ap. 1, inc. c), del CÓDIGO Aduanero, puede acogerse al beneficio de la auto-denuncia preceptuado por el artículo 917 del mencionado cuerpo legal, en virtud de las Multinotas presentadas espontáneamente por la actora, las cuales dieran origen a las actuaciones administrativas correspondientes a la presente causa.
Que el referido artículo 917 de la ley 22.415 (modificado por la ley 25.986), aplicable al caso, textualmente reza: "1.- El importe mínimo de la multa que correspondiere en una infracción aduanera se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%) y, sin necesidad de proceder a la apertura del sumario, aplicará dicha sanción y se dispondrá la pertinente rectificación, cuando el responsable comunicare por escrito la existencia de la misma ante el servicio aduanero con anterioridad a que: a) éste por cualquier medio lo hubiere advertido; o b) en el trámite del despacho se hubiera dado a conocer que la declaración debiera someterse al control documental o a la verificación de la mercadería.
2.- La reducción de pena procederá aun cuando la comunicación se hiciera con posterioridad al libramiento de la mercadería, siempre que no hubiere en curso un proceso de inspección aduanera o impositiva y el servicio aduanero pudiere constatar la inexactitud, en los plazos y con las formalidades que establezca la reglamentación.
3.- La reducción de pena no procederá en los supuestos en los cuales la infracción consistiera en el mero incumplimiento de los plazos acordados para la realización de determinadas destinaciones u operaciones".
Que la firma recurrente se presentó el día 18 de agosto de 2011 ante la Aduana de San Lorenzo comunicando el error incurrido.
Que el citado artículo 917 del CÓDIGO Aduanero tiene por finalidad permitir que el documentante de la destinación aduanera ponga en evidencia los posibles errores incurridos al comprometer la declaración aduanera antes de que éstos puedan ser advertidos por la Aduana.
Que, dado que hubo libramiento de la mercadería, corresponde evaluar la posible aplicación del apartado 2 de la norma en juego; ello significa que la posibilidad de autodenunciarse existe en tanto y en cuanto el servicio aduanero no la hubiere advertido, así como tampoco existiere un proceso de inspección aduanera o impositiva en curso, en el cual se pudiere constatar la inexactitud. Para operaciones posteriores al 16/02/10 (fecha de entrada en vigencia del decreto 142/2010), se exige además que la auto-denuncia formulada post libramiento sea efectuada dentro del plazo de 30 días (conf. art. 96 bis del decreto reglamentario de la ley 22.415).
Que no surge de los actuados involucrados en la litis que se hubiera estado sustanciando un proceso de inspección aduanera o impositiva con anterioridad a la presentación espontánea de fecha 18/08/11, pues de la sola intervención de un guarda en el trámite del despacho de las mercaderías, no se deriva la existencia de una inspección aduanera post-libramiento. En efecto, el servicio aduanero tomó conocimiento de la infracción realizada a partir de esa comunicación de la empresa involucrada. Sin embargo, a través de las citadas Multinotas no se realizó una presentación formal solicitando el instituto de la auto-denuncia, pues dicho requerimiento fue planteado recién en la contestación de la vista conferida, cuando la aquí actora solicitara su absolución en las actuaciones administrativas a fs. 35/54 y vta. Consecuentemente, no corresponde darle el tratamiento de una autodenuncia en los términos del artículo 917 del CÓDIGO Aduanero.

IX.- Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho confirmar la Resolución N° 152/2016 (AD SALO) de fecha 26 de febrero de 2016, por la que se condena a la firma OIL COMBUSTIBLES S.A. al pago de una multa que asciende al importe de $ 149.416,23.

X.- Que, todo ello dejando a salvo el criterio asumido por suscripto – por razones de celeridad y economía procesal, y en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala "F"– en relación a la potestad sancionatoria de la Administración, esbozado ya en numerosos precedentes ("Aluar Aluminio Argentino SACI y Otro c/ DGA s/ Apelación", Expte. Nº 24.840, del 02/12/13; "Blanco, Eduardo Jorge c/ DGA s/ Apelación", Expte. Nº 24.553-A, del 03/12/13 y "Nutribras SA c/ DGA s/ Apelación", Expte. Nº 36.507-A, del06/03/12; entre muchos otros).

Que, por las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, **VOTO por:**

Confirmar la Resolución N° 152/16 (AD SALO), dictada en las actuaciones administrativa SIGEA N° 12518-79-2011, 12518-79-2011/1 y 12518-80-2011. Costas a la actora.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Sr. Vocal instructor.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Resolución N° 152/16 (AD SALO), dictada en las actuaciones administrativa SIGEA N° 12518-79-2011, 12518-79-2011/1 y 12518-80-2011. Costas a la actora.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9), al Dr. Marcelo Antonio Gottifredi (20-12474184-0) y al Dr. Guido Rafael Gottifredi (20-35268715-5). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.08.29 14:11:57 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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.08.29 17:46:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.29 17:47:20 -03:00