República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-30065185-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 25 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expte. 34.022-A; MIRANDA ROSA JUDITH

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14a. Nominación), a fin de resolver en los autos caratulados **"MIRANDA ROSA JUDITH c/DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" expte. 34.022-A**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** Miranda Rosa Judith interpone recurso de apelación contra la resolución 88/2013 (AD SALU), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12402-260-2011, que la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. b) del Código Aduanero ("CA"). Explica que se le labró un acta denuncia relacionada con el PE 09083EC01003057Y. Ello, porque que se había generado en la declaración realizada, una diferencia entre lo manifestado y lo verdaderamente exportado y, que a su vez, lo que se había exportado en realidad era mercadería prohibida. Ante esta situación manifiesta que lo ocurrido no es lo que verdaderamente sucedió. Plantea la nulidad del procedimiento, argumentando que el servicio aduanero privó a esta parte de la etapa probatoria. Entiende que se ve afectada la garantía de la inviolabilidad de la defensa en juicio. En subsidio, solicita el rechazo del encuadre legal y falta de elementos para presumir la infracción que se le indilga. Asimismo, hace mención del principio receptado en el art. 898 del CA, el cual dispone que, salvo disposición especial en contrario, en caso de duda deberá estarse a lo que fuere más favorable al imputado. Confiere autorizaciones, ofrece prueba y hacer reserva del caso federal. Finalmente, solicita que el sobreseimiento de la actora y el archivo de las actuaciones.

II.- ***Contestación de la Aduana***: Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 78/82). Relata los hechos del caso y realiza la negativa de rigor. Cita jurisprudencia y al art. 954 ap. 1 del CA, para concluir que al tratarse de una mercadería distinta a la oportunamente documentada y no habiendo aportado la actora pruebas conducentes en apoyo a sus dichos –ni en sede aduanera ni ante esta instancia- se entiende como acertada la conclusión a la que arribó la Aduana. Agrega que para el caso de marras no es aplicable el principio del art. 898 del CA. Por último, acompaña como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 85 se tiene por contestado el traslado, por acompañadas las actuaciones administrativas y no se hace lugar a la prueba informativa ofrecida por la actora, declarándose la causa de puro derecho.

El 02.02.26 se elevan los autos a la Sala “E”. El 10.03.26 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 12402-260-2011 se inician con la nota 35/2011 Rec. R. (AD SALU) de fecha 07.04.11. A fs. 2/3 obra la solicitud de análisis, a fs. 06 el acta de extracción de muestra nro. 061/2009 y a fs. 08/21 se produce el informe. A fs. 23 obra la orden de intervención respecto del PE 09083EC01003057Y. A fs. 29 se labra el acta denuncia 026/2011 de fecha 07.04.11. A fs. 31 se instruye sumario y se corre vista, lo que le es notificado a las partes con fecha 09.08.11 conforme constancias de fs. 34/35. A fs. 36/40 contesta la vista la exportadora, Rosa Judith Miranda, y a fs. 41/42 Carlos Enrique Morel, despachante de aduana. A fs. 43 se los tiene por presentados y no habiendo pruebas por producir o agregar, se pasan los autos para que efectuar el dictamen jurídico. Obra a fs.44/46 el dictamen 96/2013. Finalmente, a fs. 47/49 obra la resolución 88/2013 (AD SALU), apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -88/2013 (AD SALU)-, que condena a Rosa Judith Miranda por la comisión de la infracción del art. 954 ap. 1 inc. b) del CA, se ajusta a derecho.

La Aduana imputó la infracción en trato luego de verificar que la actora documento una declaración de una operación de exportación que difiere de la comprobación cumplida mediante análisis, cuya consecuencia principal es quedar comprendida dentro de la prohibición de carácter no económico prevista en los arts. 608 a 634 del CA.

V.1.- A los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la destinación aduanera y el resultado de la comprobación, y se requiere, además, que tal hecho idóneo para producir los efectos previstos en el art. 954 ap. 1 inc. b) del CA.

Particularmente, dicho artículo establece: *“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: … b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción;”*.

Por su parte, la resolución SAyDS 1766/07 establece que toda importación, exportación o reexportación de ejemplares vivos, productos, subproductos y derivados de la flora silvestre requerirá la previa intervención de la Dirección Nacional de Ordenamiento Ambiental y Conservación de la Biodiversidad (art. 1). A fin de dar cumplimiento a ello se requerirá la presentación del certificado aprobado por la resolución SAyDS 375/07 (art. 2). La citada resolución 375/07 establece el formulario para la exportación, reexportación e importación de productos, subproductos y ejemplares vivos de las especies de flora silvestre.

V.2.- Mediante la destinación 09083EC01003057Y se documentó la exportación de *“… Los demás. Los demás. CARBON VEGETAL (COMPRENDIDO EN DE CASCARAS DE HUESOS (CAROZOS) DE FRUTOS) INCLUSO AGLOMERADO”* , clasificado en la PA 4402.90.00.990D. Sin perjuicio de ello, surge de la nota 35/2011 Sec. R (AD SALU) que el servicio aduanero encuentra una discrepancia entre los resultados del control efectuado a la exportación documentada, el certificado emitido previo a la exportación y el informe PRO 10 281 del INTI en el que se concluye que la muestra analizada corresponde a carbón vegetal producido a madera de árboles de la especie BORROGINACEAE Afin a Patagonula americana L (guayaibi blanco, guayaibi-morotí), incurriendo dicha conducta dentro de la prohibición de carácter no económico prevista en los arts. 608 a 634 del CA por la mercadería en trato.

Por otra parte, la actora manifiesta que la mercadería exportada corresponde a “quebracho colorado” y no a guayaibí y afirma que al momento de oficializar el PE se adjuntó como documentación complementaria un certificado extendido por la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación -certificado 22054 de fecha 01.10.09-, documento que coincide perfectamente con lo informado en el mencionado PE. Asimismo, menciona incongruencias en el informe emitido por el INTI, para concluir que es dicho informe el que se contradice internamente.

Ahora bien, sin perjuicio de la falencia apuntada, no es posible concluir en el presente caso, como pretende servicio aduanero, que la diferencia de la posición arancelaria declarada en el PE y la que supuestamente correspondería, resulta idónea para provocar el efecto previsto en el art. 954.1 del CA, ni de transgredir una prohibición a la exportación.

En efecto, no resulta suficiente, como pretende la Aduana, para considerar que la mercadería en cuestión fue declarada por la actora de manera errónea oponer el informe del INTI. En efecto, la Aduana sostiene, con base en dicho informe, que se configuró la conducta sancionada por el art. 954.1 inc. b) del CA por tratarse de mercadería diferente de la declarada la cual, además, resultaría prohibida, sin mayores remisiones a la fuente normativa de tal prohibición.

En contraste, la actora demuestra que la mercadería declarada coincide con el certificado extendido respecto de ella por la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación (certificado 22054 de fecha 01.10.09), presentado al momento del registro del PE por el que se exportó tal mercadería. En ese sentido, la inmediación existente en el certificado presentado por la actora, la propia mercadería exportada y el PE respectivo tornan coherente toda su posición en autos. En última instancia la controversia de autos, siendo imposible un nuevo examen de la mercadería exportada, torna aplicable la previsión del art. 898 del CA a lo que se suma la imprecisión de la Aduana respecto al carácter "prohibido", de forma directa, de la mercadería exportada.

En consecuencia, no encontrándose configurado de modo fehaciente el supuesto previsto en el art. 954.1 del CA, y siendo dudosa la aplicación de su específico punto b) respecto de la mercadería de autos, corresponde revocar la resolución apelada con costas.

Por ello **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución 88/2013 (AD SALU), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12402-260-2011, en cuanto condena a Rosa Judith Miranda por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. b) del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se da por reproducida la relación de los hechos efectuada en el voto del Dr. Soria en los Considerandos I a IV.

II.- Que, en primer término, corresponde analizar el agravio de la actora vinculado a que la aduana no hizo lugar a la prueba por ella ofrecida vulnerando su derecho a la defensa en juicio consagrado en el art.18 de la CN.

Que, corresponde precisar que ello no le causa a la aquí actora indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, dada la posibilidad de ofrecer y producir prueba con total amplitud, oponer defensas que hagan a su derecho y exponer todos los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna; por lo que las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Que, en consecuencia, procede rechazar el planteo de nulidad.

III.- Que 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 de ese Código reprime y sanciona -en correlación al bien jurídico protegido- al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta, que de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir: *"(…) b) una transgresión a una prohibición a la importación o la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción…"*. Por este supuesto ha sido condenada la recurrente por la Resolución nro. 88/2013 (AD SALU), recurrida en el presente, habiéndose fijado la multa en $ 38.721,42.

Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, la exportadora MIRANDA ROSA JUDITH documentó con fecha 01/10/2009 la destinación de exportación nro. 09 083 EC01 003057 Y, mediante la cual exportó 112 toneladas de mercadería que clasificó en la P.A. 4402.90.00.990D cuya descripción reza: "*Los demás Los demás – Los demás CARBÓN VEGETAL COMPRENDIDO EL DE CÁSCARAS O HUESOS (CAROZOS)* DE FRUTOS), INCLUSO AGLOMERADO"*, con destino a Chile, con un valor FOB total de U$S 11.200. Asimismo, en el campo "Documentos a presentar" declaró "CERT -FLORA-R375 = 22054 (ver fs. 4 de las act. adm.).

Mediante acta nro. 061/2009 funcionarios de la Aduana de San Luis, con fecha 16/11/09, habrían procedido a la extracción de muestras del despacho mencionado, en los términos Resolución General nro. 1582/03.

Que del análisis, de las muestras tomadas, efectuado por el INTI, se concluyó a través del informe único (PRO nro. 10 281) que la mercadería *"corresponde a carbón vegetal, producido a partir de madera de árboles de la especie BORRGINACEAE Afín a Patagonula americana L (guayaibí, guayaibí blanco, guayaibí-morotí)"*.

En virtud de dicho resultado y teniendo en cuenta que el Certificado de Flora nro. 22054 –cuya copia obra a fs. 21 de las act. adm.–, emitido previo a la oficialización del permiso de embarque en trato, no amparaba la especie viva de la mercadería exportada, el servicio aduanero por Nota nro. 35/2011 Sec. R (AD SALU) concluyó *"(…) que el documentante habría aportado una documentación complementaria exigible que difiere con lo resultado de la comprobación mediante análisis, generando la prohibición de carácter no económica de la misma, el cual estaría tipificado en el Art 954 inciso 1 apartado b) de la Ley 22415 …"* (ver fs. 1 de las act. adm.).

Que, por su parte, la recurrente no rebate en autos el informe emitido por el INTI, al no solicitar en ningún momento la realización de un segundo análisis el cual es la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis, conforme lo establecido en el punto 3 del Anexo III de Resolución General (AFIP) 1582/03, por lo que el único Protocolo de Análisis con el que se cuenta es el PRO nro. 10 281, el que constató que la mercadería realmente exportada mediante el PE 09 083 EC01 003057 Y se trató de carbón vegetal producido a partir de la madera de los árboles de la especie borrginaceae afín a *Patagonula americana L* (guayaibí, guayaibí blanco, guayaibí-morotí), y no de las especies vivas de quebracho colorado (*schinopsis balansae) e itin (prosopis kuntzei)*, por lo que el Certificado de Flora nro. 22054 no resulta válido.

Cabe señalar que la Resolución N° 1766/2007 de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable dispone en su artículo 1º que: *"Toda Importación, Exportación o Reexportación de ejemplares vivos, productos, subproductos y derivados de la Flora Silvestre requerirá la previa intervención de la DIRECCION NACIONAL DE ORDENAMIENTO AMBIENTAL y CONSERVACION DE LA BIODIVERSIDAD de esta Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable"* y especifica en su art. 2º que: *"A fin de dar cumplimiento al artículo anterior se requerirá la presentación del certificado aprobado por la Resolución Nº 375 del 27 de marzo de 2007 de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable"*.

Conforme lo expuesto, cabe concluir que la importación de la mercadería en autos, requiere como condición indispensable el Certificado Flora, emitido por la autoridad antes referida, y dicha sujeción implica una prohibición de carácter no económico en su finalidad y relativa en atención a su alcance (conf. arts. 610 y 612 del C.A.).

Que cabe aclarar, que la mercadería en trato no se convierte en prohibida porque no se acompañó el certificado exigido, sino que la misma resulta de importación prohibida salvo que se gestione el mismo, en el caso, antes de la salida de la mercadería.

Que, en este sentido, la Exposición de Motivos, en la Sección VII "Prohibiciones a la importación y a la exportación", precisa que: *"En cuanto a la terminología adoptada, debe advertirse que con la palabra 'prohibiciones' se designan las denominadas restricciones directas. Existe una prohibición tanto en los supuestos en que la misma afecta a la generalidad de las personas como en aquellos supuestos que reconocen excepciones a favor de una o de varias personas". Las prohibiciones de que trata esta sección son las que impiden en forma directa la importación o la*

exportación, según el caso. Queda claro, entonces, que no se pretende abarcar aquí el tratamiento de sinnúmero de restricciones operativas, tales como la concerniente al despacho de cierta mercadería por una determinada aduana, a la realización de las operaciones dentro de horarios hábiles, etc., que serán de cumplimiento obligatorio dentro de las pautas fijadas con carácter general en este código o bien establecidas por la repartición aduanera o por otros organismos en la esfera de su respectiva competencia".

Que asiste razón a la Aduana cuando señala, a partir de la muestra y el resultado del informe nro. PRO 10 281 elaborado por el INTI, que la mercadería presentada a despacho, difiere de la declarada en el PE, por lo que la misma no se encuentra amparada por el Certificado de Flora nro. 22054 declarado en el mismo.

Que, por ende, el presupuesto de hecho del tipo infraccional -una diferencia entre lo declarado por la firma importadora en su solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación–, se encuentra acreditado en autos.

Que la operatoria aduanera está estructurada sobre la base de la confianza que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior; sistema éste que tiende a simplificar los controles para agilizar el intercambio en el comercio internacional y que tiene como contrapartida la necesidad del autocontrol del importador-exportador y la sanción ejemplificadora al detectar infracciones.

Que de la Exposición de Motivos del Código Aduanero se desprende que el legislador ha querido tutelar, en el Capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera; declaración que en autos no resultó ni veraz ni exacta, como quedó demostrado. En ese orden de ideas, también cabe recordar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien expresó, en su sentencia del 12/5/92, *in re:* "Subpga S.A.C.I.E. e I. c/ Estado nacional (ANA) s/ nulidad de resolución" (S 227 XXII), "*Que, por tanto, procede declarar 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 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 A.N.A. practique las tareas de control que le están asignadas...*" (Considerando 8°).

Que siendo ello así, el suscripto concluye que resulta procedente el encuadre penal efectuado por el servicio aduanero. Por lo tanto, corresponde **confirmar** la resolución apelada en cuanto condena a la recurrente por la comisión de la infracción prevista en el **artículo 954, ap. 1, inc. b) del C.A.**, al pago de una multa de $ 38.721,42, con costas a la actora (cfr. art. 1163 del C.A.)

Que en virtud de lo expuesto, **VOTO POR:**

Confirmar la Resolución nro. 88/2013 (AD SALU), recaída en la actuación nro. 12402-260-2011**,** en cuanto imputa a la actora la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. b) del C.A. y exige el pago de treinta y ocho mil setecientos veintiún pesos con cuarenta y dos centavos ($ 38.721,42) en concepto multa, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

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

Confirmar la Resolución nro. 88/2013 (AD SALU), recaída en la actuación nro. 12402-260-2011**,** en cuanto imputa a la actora la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. b) del C.A. y exige el pago de treinta y ocho mil setecientos veintiún pesos con cuarenta y dos centavos ($ 38.721,42) en concepto multa, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.03.20 20:11:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.03.25 15:43:06 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: 2026.03.25 15:52:51 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: 2026.03.25 15:53:26 -03:00