República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-41749511-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 24 de Abril de 2026

Referencia: SENTENCIA; expte. 34.541-A; SCHAFER OSCAR ERNESTO

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante de la 14a. Nominación), a fin de resolver en los autos caratulados **"SCHAFER OSCAR ERNESTO c/DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" expte. 34.541-A**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación*****:** SCHAFER OSCAR ERNESTO interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 244/14, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12144-105-2009, que la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. b) del Código Aduanero ("CA"). Explica que mediante la destinación 09001EC01009496R documentó la exportación de asientos con armazón de madera guatambu, operación en la cual el servicio aduanero consideró que debía acompañarse el certificado de flora, conforme establece la resolución 1766/07. Señala que la presentación del certificado es en realidad un requisito previo para la exportación, pero no una prohibición. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana***: Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 23/29). Realiza la negativa de rigor y relata los hechos del caso. Sostiene que si bien la mercadería se correspondía en calidad y cantidad con la manifestada, carecía de la certificación de flora al momento de la presentación del despacho, circunstancia que de haber pasado inadvertida hubiera producido una trasgresión a la resolución SAyDS 1766/07, configurando una violación a una prohibición de carácter no económico. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Agrega que al tratarse de prohibiciones no económicas, si no media la autorización previa concedida por autoridad competente, su ingreso será sancionado. Por último, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 37/49 obra respuesta al oficio de parte de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable. El 3.02.25 se elevan los autos a la Sala "E". El 21.04.26 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 12144-105-2009 se inician con el acta de denuncia 879/09. A fs. 2/3 se realiza la liquidación por diferencias en exportación. A fs. 7 luce el sobre contenedor del permiso de embarque 09001EC01009496R. A fs. 9 se agrega el certificado de flora 01921. A fs. 11

se dispone la apertura de sumario y se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 06.03.09. A fs. 22 se autoriza la liberación de la mercadería bajo el régimen de garantía. A fs. 36/40 la actora contesta la vista. Finalmente, a fs. 46/48 obra la resolución DE PRLA 244/14, apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -244/14-, que condena a SCHAFER OSCAR ERNESTO por la comisión de la infracción del art. 954.1 inc. b) del CA, se ajusta a derecho.

La Aduana imputó la infracción en trato luego de verificar que no se había presentado el certificado de flora, emitido por la Dirección Nacional de Ordenamiento Ambiental y Conservación de la Biodiversidad, lo que produjo la transgresión a las resoluciones 1766/07 y 375/07 SAyDS.

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 inciso b) apartado 1 del art. 954 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 1766/07 SAyDS (BO: 16.11.07) 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). Asimismo, el art. 2 establece que, a fin de dar cumplimiento al artículo 1, se requerirá la presentación del certificado aprobado por la resolución 375/07.

La citada resolución 375/07 SAyDS (BO: 16.04.07) modifica el formulario para la exportación, reexportación e importación de productos, subproductos y ejemplares vivos de las especies de flora silvestre incluidas en los Apéndices de la Convención Sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres (CITES), conforme su Anexo I.

V.2.- Aclarado ello, no resulta controvertido en autos que no se acompañó el certificado de flora al momento de oficializar la exportación -27.01.09-, conforme lo explicado *supra*, sino que fue acompañado posteriormente –ver fs. 9 de las act. adm.-, con una fecha de sellado del 30.01.09, es decir, 3 días más tarde.

Ahora bien, sin perjuicio de la falencia apuntada, no es posible concluir, tal como lo hace el servicio aduanero, que la falta de presentación del certificado sea idónea para provocar el efecto previsto en el inciso b) del art. 954.1 CA, en el sentido de transgredir una prohibición a la importación.

En efecto, y pese a no haberse cumplido oportunamente la normativa reseñada, ello no alcanza para considerar que la mercadería en cuestión está sujeta a una prohibición a la importación. Por el contrario, la resolución 1766/07, que requiere la presentación del certificado, es clara en sus considerandos al indicar *"…Que el "Programa Nacional de Gestión de la Flora", aprobado por Resolución Nº 460/1999 de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable, posee entre sus objetivos iniciar los controles y brindar capacitación específica en el tema (…) Que ante la falta de una regulación específica relativa al comercio de la flora silvestre en el ámbito nacional, se hace indispensable la implementación de acciones a fin de regular las transacciones internacionales de dichas especies"*. De lo expuesto se deriva que en modo alguno la normativa establece que el ingreso de la mercadería del territorio está prohibido en sí mismo, sino que dicho ingreso está sujeto a la presentación del certificado, con el fin de regular las transacciones internacionales de dichas especies, no de prohibirlas. A todo evento, debe destacarse también que, aun tardíamente, el certificado de flora fue correctamente emitido, de lo que se deriva que los requisitos necesarios para su otorgamiento se encontraban cumplidos.

Lo expuesto, además, es conciliable y encuentra sustento en lo resuelto por la CSJN en autos "Nate Navegación y Tecnología Marítima SA (TF 22.220-A) c/DGA", en cuanto a que las prohibiciones han de surgir de la letra expresa e inequívoca de la norma, de forma tal que su existencia como regla general merecedora de acatamiento, como así la respectiva sanción a su inobservancia, puedan ser efectivamente discernidas y constatadas. Asimismo, recuerda que de la exposición de motivos del Código Aduanero surge que el término *prohibiciones* designa a *restricciones directas*, es decir, las que impiden en forma directa la importación o la exportación.

En consecuencia, no encontrándose configurado el supuesto previsto en el inciso b) del art. 954.1 del CA, corresponde revocar la resolución apelada.

Por ello **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución DE PRLA 244/14, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12144-105-2009, en cuanto condena a SCHAFER OSCAR ERNESTO por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 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 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 DE PRLA nro. 244/14, recurrida en el presente, habiéndose fijado la multa en $ 32.529,80

Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, la exportadora SCHAFER OSCAR ERNESTO documentó con fecha 27/01/2009 la destinación de exportación N° 09 001 IC04 009496 R, mediante la cual exportó 404 unidades de mercadería que clasificó en la P.A. 9401.69.00.900P cuya descripción reza: *"Los demás --Los demás –Los demás asientos, con armazón de madera: ASIENTOS (EXCEPTO LOS DE LAS PARTIDAS 94.02), INCLUSO LOS TRANSFORMABLES EN CAMA, Y SUS PARTES"*, con destino a Chile, con un valor FOB total de U$S 9.926,28. Asimismo, en el campo a) opciones declaró "FLORA-R1766-TXT = NO (ver sobre contenedor de fs. 7 de las act. adm.).

Que a fs. 1 de las act. adm., funcionarios de la División Verificación efectuaron el Acta de Denuncia nro. 879/09 contra la aquí actora, en su doble carácter de exportador y despachante de aduana por la presunta infracción al art. 954 inc. b) del CA, *"toda vez que se invoca la opción FLORA-R1766-TXT=NO correspondiendo FLORA-R1766-TXT=SI conforme lo establece la Res. 1766/2007 y nota aclaratoria del 09/05/2008"*. Dicha denuncia resulta ampliada a fs. 6, informando que de la verificación efectuada se constató que la mercadería documentada por el PE 09 001 EC01 009496 R se encuentra constituida por madera de Guatambú, especie protegida que le corresponde la intervención previa a la oficialización de la Dirección de Fauna y Flora Silvestre, tipificándose prima facie en el art. 954 inc. b) del C.A.

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 surge de la compulsa de la documentación obrante en el interior del sobre de fs. 7 de las act. adm., y tal como se lo advirtió, en el acta de denuncia de fs. 1 de las act. adm., el exportador SCHAFER OSCAR ERNESTO no optó por la opción FLORA R-1766-TXT, tampoco acompañó el certificado de flora, ni lo declaró entre los documentos a presentar en el campo correspondiente de la destinación de importación nro. 09 001 EC01 009496 R.

Que, al respecto, la actora sostiene que la mercadería documentada mediante la destinación en trato (asientos con armazón de madera de guatambú) no se encontraba alcanzada por una prohibición de exportación, sino únicamente sujeta a una intervención previa a la oficialización, conforme lo dispuesto por el art. 2 de la Res. nro. 1766/07 SAyDS. Asimismo, manifiesta que el error surge de manera evidente de la propia declaración efectuada a través del SIM y plasmada en el documento de exportación, circunstancia que, a su entender, no pudo haber pasado inadvertida para el servicio aduanero, lo que excluiría la configuración del tipo objetivo de la infracción prevista en el art. 954 del C.A.

Que a su vez, obra agregado a fs. 9 de las act. adm., copia del Certificado de Flora nro. 01921, emitido el 02/02/09, cuyos datos consignados son coincidentes en cuanto al precio, cantidad, posición arancelaria y descripción de la mercadería aquí cuestionada.

Que a fs. 43 de las act. adm. se remiten las actuaciones a la División Arancel Informático Aduanero a fin de que informe si para la PA 9401.69.00.900P, documentada en la destinación en trato, el SIM demandaba ya fuera en el campo "OPCIONES/VENTAJA" como en el campo "DOCUMENTOS A PRESENTAR", la exigencia de CERTIFICADO DE FLORA de acuerdo a los lineamientos d la Res. nro. 1766/2007 SAyDS. En respuesta dicha División emite la Nota nro. 530/12 (DV ARIN) informando que *"a la fecha de oficialización del Permiso de Embarque N° 09 001 EC01 009496 R, la p.a.SIM 9401.69.00.900 se encontraba incluida en la lista informática "FLORASILPOS"; por consiguiente el SISTEMA INFORMÁTICO MARÍA genera el siguiente texto a validar* ***"La mercadería que Ud. está declarando se trata de un ejemplar vivo, producto, subproducto y/o derivado de la FLORA SILVESTRE- Art. 1° de la Resolución N° 1766/07 SAyDS"****, de ser validado afirmativamente, se requería la intervención dispuesta por el Art. 2° de la citada Res. N° 1766/07 SAyDS."* (ver fs. 44 de las act. adm.)

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, como quedó expuesto, el servicio aduanero comprobó una diferencia entre la declaración y el resultado de la comprobación; toda vez que al momento de la declaración en el Sistema Informático Malvina cuando el sistema le pregunta si la mercadería involucrada en la presente causa requería la presentación del certificado de flora exigido por la Res. 1766/07 el declarante consignó NO como respuesta (ver opción FLORA-R-1766-TXT = NO) cuando debió haber

declarado SI al momento de oficializar el PE nro. 09 001 EC01 009496 R, el que fue agregado con posterioridad conforme surge de fs. 9, adjuntándose el Certificado de Flora nro. 01921, con fecha de emisión 02/02/09, con fecha de recepción en la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable, el 30/01/09 y válido hasta el 02/08/09, que ampara la mercadería objeto de sumario.

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 $ 32.529,80, con costas a la actora (cfr. art. 1163 del C.A.)

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

Confirmar la Resolución DE PRLA nro. 244/14, recaída en la actuación nro. 12144-105-2009**,** 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 dos mil quinientos veintinueve pesos con ochenta centavos ($ 32.529,80) en concepto multa, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria en cuanto a la forma en que se resuelve la cuestión.

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

1.- Revocar la resolución DE PRLA 244/14, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12144-105-2009, en cuanto condena a SCHAFER OSCAR ERNESTO por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. b) del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana (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: 2026.04.23 21:59:43 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: 2026.04.24 13:51:09 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: 2026.04.24 17:24:29 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: 2026.04.24 17:24:59 -03:00