Buenos Aires, de agosto de 2025. IDM

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

En el 2007 PBB POLISUR realizó una importación de mercadería. En 2011, el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca ordenó la instrucción de un sumario. Como consecuencia de ello, en 2016, mediante una resolución, se condenó a la firma POLISUR por la infracción tipificada en el art. 954 del Código Aduanero, con relación a que los importes transferidos como pago de la operación de importación eran superiores al valor FOB declarado, y esta discordancia no fue debidamente justificada por el importador. Contra aquella resolución, la firma actora interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el cual rechazó su planteo.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 13/12/2023 (fs. 167/170), resolvió confirmar la resolución nº 328/2015 (AD BABL), mediante la cual se había condenado a PBB POLISUR S.A al pago de $66.467,81 en concepto de multa y u$s 5.720,05 en concepto de tributos. Las costas las impuso a la actora vencida.

Para decidir de este modo, en primer lugar comenzó por realizar una síntesis de las posturas de las partes. Por un lado, recordó que la actora argumentó que las infracciones aduaneras tienen una naturaleza eminentemente penal y requieren una conducta dolosa, la cual, según ella, no se configuró, ya que no se violó el art. 954 del C.A. Sostuvo que si bien se realizó un pago anticipado mayor al valor final de la importación, la diferencia fue posteriormente reingresada y liquidada en el Mercado Único y Libre de Cambios (MULC) conforme a la normativa del BCRA. Además, afirmó que no hubo perjuicio fiscal ni inexactitud en la declaración de importación, y que los valores declarados

eran correctos y fácilmente comprobables. Subsidiariamente, solicitó la aplicación del principio constitucional del art. 898 del C.A.

En cuanto a la postura sostenida por el Fisco Nacional, recordó que en la contestación del traslado sostuvo que las actuaciones se iniciaron con un Informe Técnico que concluyó que los importes transferidos como pago de la operación de importación (U$S 1.420.790) eran superiores al valor FOB declarado (U$S 1.399.188,55), y esta discordancia no fue debidamente justificada por el importador. La Aduana argumentó que la valoración de la mercadería debe basarse en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, donde el valor de transacción es fundamental, y que tienen la facultad de investigar la veracidad de los precios declarados. Afirmaron que la declaración inexacta quedó debidamente tipificada, ya que la diferencia de valor generó un menor egreso del que correspondía (art. 954 inc. c) del C.A.) y una diferencia en el pago de tributos por un mayor valor de la mercadería (art. 954 inc. a) del C.A.).

En este entendimiento, el TFN recuerda que el 23/04/2007, POLISUR realizó una transferencia por **pago anticipado de U$S 1.420.790** para una importación, respaldada por una factura proforma. Posteriormente, el 08/06/2007, la empresa documentó la importación de la mercadería por un **valor FOB total de U$S 1.399.188,55**, respaldado por una factura comercial. Finalmente, el 22/02/2008, POLISUR solicitó la liquidación de una **devolución de U$S 21.601,45** correspondiente a la diferencia del pago anticipado, la cual se concretó el 27/02/2008.

Asevera que, el resultado del Informe Técnico N° 089/11 de la Aduana de Bahía Blanca, hizo concluir que la mercadería fue ingresada a un valor menor al pagado, lo que disminuyó la base de tributación y configuró una declaración inexacta según el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A., generando un perjuicio fiscal de U$S 5.720,05. Además, el egreso de un importe pagado distinto al que correspondía se tipificó

como infracción del art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A., implicando una multa por la diferencia de U$S 21.601,45. Con base en esto, el Administrador de la Aduana **condenó a POLISUR** al pago de $66.467,81 de multa y U$S 5.720,05 en tributos.

Seguidamente, pone el foco en el texto del artículo 954, ap. 1, incisos a) y c) del Código Aduanero, que define la infracción de declaración inexacta. Establece que se sanciona a quien, al realizar operaciones de importación o exportación, efectúe una declaración que difiera de la comprobación aduanera y que, de pasar inadvertida, produzca o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal (multa de uno a cinco veces el perjuicio); o c) el ingreso o egreso de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere (multa de uno a cinco veces la diferencia). Agrega que, de conformidad con el criterio de la CSJN, el bien jurídico tutelado en el art. 954 es el de la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de la actividad ulterior del declarante o del control aduanero. Este principio busca asegurar la confiabilidad del sistema y evitar maniobras que desnaturalicen los regímenes de importación o exportación.

Asimismo, sostiene que para que se configure la infracción no basta con una declaración inexacta, sino que esta falsedad debe producir o tener la potencialidad de producir un perjuicio si pasa inadvertida. Los elementos esenciales del tipo infraccional son: a) una declaración que difiera de la comprobación aduanera; y b) que dicha diferencia, de pasar inadvertida, cause o pueda causar i) un perjuicio fiscal o ii) un ingreso o egreso de un importe distinto al debido. La ausencia de cualquiera de estos elementos implicaría una violación del principio de legalidad.

Así, pues, para constatar el primer elemento de la infracción del artículo 954 del C.A., se debe verificar una diferencia entre lo declarado y lo comprobado por el servicio aduanero, ya sea por verificación física o documental. En el caso específico, se comprobó que

el monto declarado en la importación (U$S 1.399.188,55) no coincidía con el pago anticipado realizado (U$S 1.420.790), resultando una diferencia de U$S 21.601,45. Aunque POLISUR acreditó la devolución de un monto similar, esta liquidación fue solicitada casi nueve meses después de la oficialización de la importación.

Inmediatamente, analiza si efectivamente se configuró el perjuicio fiscal. En primer lugar, lo define como la falta de ingreso, o el ingreso de un monto menor, de los tributos que correspondían al servicio aduanero, o el pago indebido de estímulos a la exportación por parte del Fisco. En el caso de POLISUR, al haberse transferido un monto superior al declarado en aduana, la base imponible para el cálculo de los tributos fue menor de lo que debió ser. Como consecuencia, asegura que la inexactitud de la declaración generó con claridad un perjuicio fiscal.

Agrega que la función primordial de la aduana es controlar el tráfico internacional de mercaderías, una tarea que requiere fiscalizar la correspondencia entre los importes declarados y los efectivamente pagados o cobrados. Esta perspectiva trasciende los fines meramente recaudatorios y se vincula con el ejercicio del poder de policía del Estado. El inciso c) abarca tanto las diferencias "en más" como "en menos" de los importes. En el caso de POLISUR, la diferencia entre lo declarado en la importación y el monto efectivamente transferido resultó en el egreso hacia el exterior de un importe mayor al que correspondía, configurando la infracción, independientemente del comportamiento posterior de la empresa o del control aduanero. Así, se identifican los elementos del tipo infraccional descritos por los incisos a) y c) del artículo 954, confirmando la existencia de una declaración inexacta.

Por último, afirmó que: “*ante la inexistencia de duda alguna con respecto a la constatación de los diferentes elementos que constituyen el tipo infraccional detallado en el art. 954 ap. 1 incs. a) y c)*

del CA, resulta inaplicable en el presente caso lo estipulado por el art. 898 del mismo cuerpo normativo”.

III. Agravios de la actora

Contra aquel pronunciamiento, la actora interpuso recurso de apelación a fs. 177 y expresó agravios a fs. 182/193, los cuales fueron contestados por la demandada a fs. 197/200.

En primer lugar, sostiene que la sentencia apelada vulnera la garantía constitucional del debido proceso. Ello, en atención a que “*la supuesta diferencia de valor por la que se ordenó a POLISUR, no es un hecho, sino una mera presunción*”. Sostiene que tanto la resolución aduanera como la del tribunal no se basan en un hecho comprobado sino en una suposición tenida por el Fisco. Agrega que la DGA se basó únicamente en la diferencia observada entre el monto girado en el anticipo y el declarado en la importación que en modo alguno puede tornar inexacta la declaración.

Además, asevera que, de conformidad con la prueba producida en el expediente, la actora logró acreditar que en el caso no existió una declaración aduanera inexacta toda vez que no se verifico una declaración que difiriera con el resultado de la comprobación.

En segundo lugar, afirma que la aduana cometió un error al determinar el valor FOB de la mercadería importada, ya que la DGA presume que la transferencia anticipada en más efectuada a Chevron fue realizada y afectada exclusivamente al pago de la operación de importación denunciada. Entiende que POLISUR ha aportados toda la documentación que demuestra que no hubo diferencia alguna entre el monto total del anticipo afectado a la DI Nº 07 003 IC65 000050 X y el precio de la mercadería allí declarado, en atención a que excedente del anticipo no afectado al precio, fue devuelto por el proveedor del exterior y liquidado en el Mercado único y Libre de Cambios, dentro de los plazos establecidos por la normativa cambiaria del momento.

En tercer lugar, considera que la sentencia configura una violación al principio de legalidad. "*nullum crimen sine lege*", toda vez que se aplica un régimen punitivo sobre una conducta no comprendida en el plexo normativo que se le atribuye.

En cuarto lugar, considera que ninguno de los tres elementos materiales exigidos por el art. 954 del CA, es decir que, a su criterio no hubo declaración inexacta. A su vez, la declaración aduanera efectuada, tampoco es susceptible de generar un perjuicio fiscal, ni un egreso de divisas diferente al que correspondía

En quinto lugar, sostiene que "*sin perjuicio de la claridad y contundencia de una interpretación contraria, debiera conceder al menos el beneficio de la duda (principio in dubio pro reo, art. 898 CA) dado el carácter penal de la cuestión involucrada*". Cita jurisprudencia del fuero en este sentido.

IV. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN-SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN-DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham*, *Alberto Elías c/*

DGI s/Recurso directo de organismo externo", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

V. Circunstancias de hecho relevantes para la resolución del caso

Con el propósito de lograr una mejor comprensión de la problemática involucrada en autos, conviene reseñar las circunstancias fácticas del caso según surge de las pruebas que se tienen a la vista. De este de las constancias obrantes en Actuación SIGEA Nº 12570-136-2011.

(i) el despacho de importación fue oficializado el 08/06/2007 ante la División de Aduana de Bahía Blanca;

(ii) el expediente administrativo inicia con el informe técnico que luce a fs. 3, que concluye que la mercadería fue ingresada por un valor que el efectivo pagado lo cual, a su entender, disminuía la base de tributación;

(iii) a fs. 13, mediante resolución 1158, el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca decidió instruir sumario contencioso en los términos de los arts. 1090 inc. c y 1094 del CA;

(iv) a fs. 22 POLISUR presenta su descargo;

(v) a fs. 47, luce el informe pericial que verifica la continuidad de las transacciones con el Proveedor del Exterior con la documentación brindada por la empresa;

(vi) finalmente, a fs. 72-76 luce la resolución 328/2015 mediante la cual se condena a POLISUR en los términos que fueron descriptos en el considerando II.

VI. Jurisprudencia en torno a la interpretación del art. 954 del Código Aduanero

En este contexto, corresponde recordar que el art. 954 del Código Aduanero dispone, en su apartado 1, inc. c), lo siguiente: "*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 su caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: (...) 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 a cinco veces el importe de la diferencia".

Para tener por configurado el hecho ilícito descripto en el art. 954 del Código Aduanero, es necesario que la Aduana acredite la concurrencia de los elementos allí establecidos, es decir que exista un declaración aduanera que difiera con el resultado de la comprobación física o documental que hace el servicio aduanero, que esta diferencia tenga entidad para pasar inadvertida a la Aduana y también para generar alguna de las consecuencias previstas en los incisos a), b) y c) de la norma. Concretamente, en el caso del inciso c), se sanciona a quien formulare una declaración que difiera de lo que resulte de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produzca o pudiere producir el ingreso o egreso, desde o hacia el exterior, de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere (cfr. esta Sala, *in re*: "*Clipper SRL c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 63.655/2017, del 22/2/2023).

En esta línea, la Corte Suprema ha señalado que el art. 954 del Código Aduanero distingue el supuesto en que se produzca de manera cierta alguno de los efectos contemplados en los incs. a), b) y c) de aquel otro en que la maniobra sea descubierta, en cuyo caso, para que la acción sea punible, deberá concurrir, si se hubiese superado el control aduanero, la posibilidad de producir alguno de los resultados previstos (CSJN, Fallos: 305:1294; 312:1997).

A su vez, el Máximo Tribunal, con sustento en la exposición de motivos del Código Aduanero, ha destacado que el bien jurídico tutelado es "*el principio de veracidad y exactitud de la*

manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana" (CSJN, Fallos: 315:929; 315:942; 345:849), pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 315:929; 321:1614; 325:786, 830; 333:300; 347:83, entre otros).

Asimismo, esgrimió que la función primordial del organismo aduanero consiste en "*ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías*", para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas. También, puntualizó que el art. 954, inc. c) del Código Aduanero debe ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado (CSJN, Fallos: 321:1614; 322:355; esta Sala, *in re*: "*Odfjell Argentina SA c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa 28.558/2018, del 26/2/2019).

Por ello, la Corte Suprema ha interpretado que el inc. c) del art. 954 del Código Aduanero abarca tanto a las diferencias en más como en menos, ya sea que se trate de destinaciones de importación o de exportación (Fallos: 321:1614; 322:355; 325:786; y 347:83).

VII. Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho.

Asimismo, es menester recordar que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, puesto que, en virtud de lo normado por el art. 1180 del Código Aduanero, está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud

suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, *in rebus*: "*Renault Argentina SA*" del 7/3/1995; "*SIAT SA (TF 16680-A) c/ DGA*", del 14/11/2009; "*Agencia Maritima Tagsa SA (TF 18034-A) c/ DGA*", Causa Nº 25.245/2005, del 20/10/2011; "*Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 6774/2015, del 15/12/2016; "*Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/2018, entre muchos otros).

VIII. La postura de la Sala en una causa idéntica a la presente

Esta Sala, en su actual integración en la causa —idéntica a la presente—, *in re:* "*PBB POLISUR SA (TF 33219-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO*", nº 45069/2023, sentencia del 18/03/2025 concluyó que correspondía confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal y, por lo tanto, la resolución aduanera, ya que el giro al exterior corresponde al pago de una **única compraventa**, desechando la postura del importador, quien sostuvo —al igual que en este pleito— que las divisas transferidas en exceso habían quedado como pagos a cuenta para cancelar otras operaciones con el mismo proveedor Al respecto, puntualizó que el informe pericial de reflejaba sólo la registración unilateral de la firma en su contabilidad sin agregar nada a la cuestión debatida, situación que luce idéntica en la presente causa con la simple lectura del expediente administrativo acompañado ante esta instancia (véase especialmente, fs. 43, 44, 47, 48 y ss.)

Es decir, contrariamente a lo que postula la parte actora, la diferencia detectada entre lo pagado y lo declarado surge constatado por el perito, y todos los registros se refieren a la operación aduanera bajo examen en este caso.

Aunque el experto haya detallado una serie de operaciones entre los años 2007 (en el que tuvo lugar la operación

cuestionada) y 2011 en los que el monto facturado y pagado rara vez coincidiera, no surge de ello que se haya realizado pago alguno en concepto de varias importaciones como sostuvo el importador.

Efectivamente, en ningún momento la empresa actora ha individualizado otra u otras operaciones aduaneras que habrían sido canceladas con el mismo giro al exterior.

En la misma línea, es correcta la apreciación que ha efectuado el Tribunal Fiscal, en punto a que las circunstancias apuntadas sólo constituyen registros unilaterales de la empresa que no obstan a la infracción endilgada. En la medida en que la recurrente no se ocupa concretamente sobre estas cuestiones ni tampoco se advierte un error de apreciación, no cabe variar a valoración que el tribunal de la instancia anterior ha realizado acerca de los extremos fácticos del caso.

Entonces, al haberse transferido un importe mayor al efectivamente declarado, la base imponible para el cálculo de los tributos quedó disminuida, produciéndose el perjuicio fiscal que requiere el inc. a) del apartado 1 del art. 954; asimismo, la diferencia entre lo girado y lo declarado ha generado un egreso hacia el exterior de un importe mayor al que hubiere correspondido, independientemente de la posterior conducta de la actora o de la aduana, lo cual es idóneo para producir el efecto previsto en el inc. b) del dispositivo legal mencionado.

IX. El criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Además del citado pronunciamiento de esta Sala, el presente caso resulta sustancialmente análogo al examinado y resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la sentencia registrada en Fallos: 347:247, en oportunidad de resolver la queja deducida por la **misma empresa** que la aquí actora contra la sentencia de la Sala I de esta Cámara que confirmó la de la instancia anterior que, a su vez, había ratificado la resolución aduanera que había impuesto una multa por infracción al art. 954, ap. 1, incs. a) y c) del código aduanero y

determinado los tributos debidos en virtud de una operación de importación con el mismo proveedor que el involucrado en la que es objeto de este juicio, en la que también se había transferido al exterior una suma en moneda extranjera superior a la declarada al documentar la operación de importación para consumo en concepto de pago anticipado, respecto de la cual -como en este caso- el importador sostuvo que el excedente correspondía a pagos a cuenta de otras operaciones con el mismo proveedor. La Corte Federal desestimó la queja con remisión al dictamen de la Procuradora General de la Nación, en el que se examinaron argumentos equivalentes a los ensayados por la empresa importadora al expresar agravios en esta causa, dejando firme en consecuencia la sentencia de alzada que, en esencia, consideró injustificada la postura de la empresa por falta de prueba que desacreditara la tesis de la aduana, según la cual -como también sucede en este caso- el giro de divisas mayor al declarado sólo responde a la cancelación de una factura comercial, habiendo quedado demostrado un egreso de divisas por un importe distinto al declarado en la operación aduanera.

Por todo lo expuesto, y dado que —como también fue correctamente decidido en la instancia anterior— no existe duda alguna que amerite la aplicación del art. 898 del código aduanero, corresponde confirmar la sentencia apelada, con costas (art. 68, primer párrafo, CPCCN).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** rechazar el recurso de la actora y confirmar la sentencia apelada. Con costas de alzada a la vencida (art. 68, primer párrafo, del Código Procesal).

Se hace saber a las partes que podrán consultar copia de los precedentes citados en el sitio web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Fecha de firma: 14/08/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SOFIA HERNANDEZ SAINT JEAN, SECRETARIA DE CAMARA

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 14/08/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SOFIA HERNANDEZ SAINT JEAN, SECRETARIA DE CAMARA