DVP
PDP

Buenos Aires, de junio de 2023

**Y VISTOS, CONSIDERANDO:**

***I.*** Que por sentencia del 22/06/22 (fs. 60/62) el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar la Resolución AD PDES Nª 146/2012 –recaída en la actuación administrativa SIGEA Nº 12834–87–2009/09–, por medio de la cual se había condenado a la firma actora al pago de una multa, por incurrir en la infracción prevista y reprimida por el art. 954 inc. a) del Código Aduanero –en los términos del art. 1112 del citado texto legal–, con más los intereses estipulados en los arts. 924 y 925 del referido código.

Para así resolver, luego de reseñar las posiciones adoptadas por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones y referir de manera sucinta a las actuaciones administrativas previas al dictado de la resolución impugnada, señaló que el 15/06/06 la firma actora documentó –mediante PE Nº 06-019-EC03-000454-K–, la exportación para consumo de langostinos congelados, consignando en el campo "Opciones/Ventajas" –dentro de las posibilidades brindadas por el "Servicio Informático María" (en adelante, SIM), y en oportunidad de efectuar la correspondiente declaración jurada–, la opción "PLAZOESPERAOPC=PLSESPI ("GIRO DE DIVISAS A 120 DIAS Y/O 5 DIAS A PARTIR DEL INGRESO DE DIVISAS"), circunstancia que indicaría que la operación no habría sido prefinanciada. Ello –prosiguió–, contrastado con el hecho de haberse efectuado el libramiento de la mercadería en la misma fecha que se liquidaron las divisas, motivó a que el servicio aduanero instruyera sumario por presuntas declaraciones inexactas, sustanciando el correspondiente sumario y luego dictando la resolución apelada (ver. Considerandos III y IV).

Transcribió parte de la normativa que estimó dirimente para la resolución de la *litis*, con especial mención de la resolución general AFIP 1921 de 2005 y el decreto 1001/82 y sus modificatorios, aseverando que, respecto al ingreso de los derechos de exportación correspondientes, el obligado podría hacerlo con una espera de 15 corridos, sin intereses, contados a partir del día siguiente al libramiento, o bien con una espera de

120 días corridos, sin intereses, contados a partir del día siguiente del libramiento –el que fuere menor–, si en el año calendario inmediato anterior a la fecha del registro de la solicitud de exportación para consumo hubiesen exportado menos de U$S 20.000.000. Destacó que esto surge del artículo 54 del decreto 1001/82, sin perjuicio de la limitación impuesta en el Anexo IV de la RG AFIP Nº 1921, según la cual, en las operaciones que contaran con prefinanciación, cobro anticipado y/o préstamos estructurados por el cien por ciento del valor del producto a exportar, de optarse por el pago con plazo de espera, no podría superar los quince días corridos a partir del libramiento.

Puntualizó que la Aduana sostenía que como el pago debería haberse efectuado dentro del plazo de 15 días, por encontrarse la operación en ciernes 100% prefinanciada, la diferencia verificada entre lo declarado por la firma –PLSESP1= "GIRO DEDIVISAS A 120 DIAS Y/O 5 DIAS A PARTIR DEL INGRESO DE DIVISAS" lo que implica que la operación no recibió dicha financiación– y la comprobación efectuada –que la operación se encontraba prefinanciada y por consiguiente debió haber declarado PLSEPS2= "QUINCE DIAS CORRIDOS A PARTIR DEL LIBRAMIENTO DE LA MERCADERIA" y el texto a validar "LA PRESENTE DSTINACION CUENTA CON PREFINANCIACION COBRO ANTICIPADO Y/O PRESTAMO ESTRUCTURADO POR EL 100% DEL PRODUCTO A EXPORTAR–, bastaba para tener por configurada la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del Código Aduanero.

Consideró que lo relevante para la solución de la contienda era determinar si lo consignado en la declaración comprometida difería de lo comprobado en las operaciones involucradas. Para ello señaló que el art. 332 del Código Aduanero establece que la declaración comprometida debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación y valoración de la mercadería que se trate.

Por otro lado, aseveró que "*desde la implementación y generalización del SIM, la declaración comprometida de las características de la mercadería se centra en la elección por parte del declarante de la posición arancelaria, es decir, se centra en la clasificación arancelaria que*

*realiza el declarante, toda vez que, a partir de la posición arancelaria escogida, el SIM define el esquema de prohibiciones, restricciones y régimen tributario aplicable*". En esta tónica, remarco que "*por la forma en que está configurada la "opción" involucrada en autos en el SIM, no genera una declaración comprometida del declarante que permita al servicio aduanero establecer la correspondencia del plazo de espera escogido, sino que se limita a permitirle al declarante optar por uno u otro plazo de espera*" motivo por el cual, considerando que el SIM "*…al momento de oficializar las operaciones aquí involucradas, otorgó a la firma exportadora la posibilidad de optar entre las "ventajas" de plazo de espera, entre la cual se encontraba la aquí elegida –PLESP1–, no se encuentra motivo para aplicar sanción a la aquí recurrente toda vez que optó entre una de las opciones brindadas por el sistema…*" (Considerando VI).

Como corolario de lo expuesto, concluyó que la conducta reprochada por el servicio aduanero no cumplía con los elementos del tipo infraccional correspondiente a la declaración inexacta, en atención a que no se observaba inexactitud punible que comprometiera al exportador. Citó los precedentes de ese tribunal en similar sentido.

***II.*** Que contra dicha sentencia se alza la parte demandada, interponiendo recurso de apelación y expresión de agravios a fs. 69/72, concedido a fs. 73, los que no fueron replicados por la contraria (v. fs. 75).

La representación fiscal, tras reseñar los principales hechos que llevaron a que el servicio aduanero instruyera el sumario y le aplicara a Fisching World SA la multa apelada, explica que ello se debió a la incorrecta declaración efectuada al momento de oficializar el permiso de embarque –optando por consignar PLESP1, cuando debió hacerlo con PLESP2–,lo cual derivó en el pago extemporáneo de los tributos asociados a dicha exportación.

Argumenta que considerar que las opciones del sistema SIM se encuentran por fuera de la declaración comprometida es contrario al normal entendimiento que se deriva del art. 332 del Código Aduanero, en cuando

dispone que la destinación debe formalizarse indicando "*toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate*" y que "*si a juicio del declarante el sistema de codificación no llegara a contemplar ciertos datos relativos a la descripción de la mercadería o a las circunstancias concernientes a la operación, que fueren necesarios para la correcta clasificación y valoración de la mercadería o que tuvieran relevancia para la correcta aplicación del régimen tributario o de prohibiciones o restricciones, el declarante podrá optar por registrar la declaración solicitando la intervención del servicio aduanero y brindando los elementos que considerare necesarios para efectuar una correcta declaración*".

Así las cosas, explica que como corolario de las modificaciones introducidas por Ley Nº 25.986 al Código Aduanero, la declaración comprometida incluye "*no solo los datos relativos a la descripción de la mercadería sino también las circunstancias derivadas de las operación allí mencionada*", por lo que las opciones contenidas dentro del sistema SIM constituyen un elemento esencial a los fines de la determinación del régimen tributario aplicable. Por tal motivo –explica–, la errónea consignación de los datos por parte del declarante implica una infracción al art. 954, máxime cuando, como en el caso de autos, el erróneo plazo de espera escogido genera un perjuicio directo al erario público, habida cuenta del ingreso tardío de los tributos debidos.

Afirma que no es posible determinar el régimen tributario desconociendo los términos en los cuales se pactó la operación –lo que incluye si estaba prefinanciada o no–, no pudiendo válidamente sostenerse que la declaración de la opción se encuentre excluida de la declaración comprometida en los términos del art. 332 Código Aduanero.

Expone que en el precedente de la Sala V de esta Alzada recaído en la causa "*Transportadora del Sud*", citada por el tribunal *a quo* en su decisorio, revocó la sentencia de la instancia anterior, destacando que *"... la opción prevista en la Resolución General AFIP Nº 1921/05, en cuanto constituye un dato que tuvo relevancia para la correcta aplicación del*

*régimen tributario, forma parte de los elementos que el declarante debe aportar a los efectos de realizar una correcta declaración…*".

En virtud de todo lo expuesto, solicita se revoque la sentencia apelada.

***III.*** Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios introducidos por la demandada es importante destacar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de esta Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. 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 21/5/09; "*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 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 – Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)",* del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham, Alberto Elías c/ DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/18, "*Caratelli, Stolano c/ EN -AFIP- s/ Proceso de Conocimiento*", del 08/03/22, "*Construmex SA c/ EN -DNV- s/ Proceso de Conocimiento*", del 08/11/22, entre otros).

***IV.*** Que, desde otro ángulo, cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos 300:985).

Así pues, "…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios *incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)…*" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/2016, del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/2018, del 7/5/19, entre otros).

Ahora bien, es importante destacar que este principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino también ante supuestos de *arbitrariedad en la apreciación* de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (CNACAF, Sala V, "*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c. DGI*", Causa Nº 35.379/10, sentencia del 21/03/2011; Sala II, "*Caterina Consignatarios S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 74722/2018, del 18/7/19).

***V.*** Que, conforme con los términos en que ha quedado planteada la cuestión sometida a conocimiento de esta instancia judicial, corresponde resolver si se ajusta a derecho lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto dejó sin efecto la multa aplicada por el servicio aduanero.

Así las cosas, cabe destacar que en autos no se encuentra controvertido que la parte actora, al oficializar la destinación de exportación involucrada en el *sub–lite* expresó erróneamente en el campo "*Ventajas*" –




#37348949#372874343#20230614154754544

dentro del SIM– la opción PLESP1, circunstancia que le permitió hacer uso del plazo de espera de 120 días y abonar los tributos con sujeción a dicho régimen, mientras que, en atención a que la operación se encontraba prefinanciada en un 100%, y que conforme con lo dispuesto en la RG AFIP 1921 debió hacerlo con la opción PLESP2, y por lo tanto abonar los tributos en un plazo de 15 días desde la fecha de libramiento de la mercadería.

Relacionado con ello, tampoco se encuentra en discusión que la demora en el ingreso de los tributos generó un perjuicio a los intereses del fisco.

***VI.*** Que sentado todo ello, corresponde seguidamente reseñar la normativa que conducirá a la resolución de la presente *litis*.

El tipo infraccional endilgado a la firma Fishing World S.A –declaraciones inexactas– se encuentra consagrado en el art. 954, apartado 1, inciso a) del Código Aduanero, el cual, en lo que aquí interesa, establece que "*...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... a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio...".* Por su parte, el art. 956 del referido cuerpo normativo dispone, a los fines de la aplicación del artículo previamente transcripto, que *"...las declaraciones relativas a operaciones o destinaciones de exportación* –se considerarán–*...como si fueran de exportación para consumo*" y que "*...se entiende por perjuicio fiscal a la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el Fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación..."* (cfr. art. 956 inc. a y b del Cód. Aduanero).

Lo expuesto, debe ser interpretado en concordancia con otros artículos del referido plexo normativo, relativos a las declaraciones

comprometidas y al procedimiento aplicable para la destinación de exportaciones:

Así pues, por un lado, en el Título I de la Sección IV del Código Aduanero se encuentran las disposiciones generales aplicables a las destinaciones de exportación. El art. 323 dispone que *"...si en sede aduanera hubiere en trámite alguna controversia, sumarial o no sumarial, originada en la declaración de los elementos necesarios para la clasificación arancelaria, valorización o aplicación de los tributos, prohibiciones y estímulos a la exportación referidos a una mercadería de exportación, que fueren idénticos a aquellos que hubieren de ser objeto de declaración, el interesado podrá comprometer esta última en forma supeditada a la del antecedente..."*. Además, el art. 325 establece que si el interesado declara mercadería con la comprobación del servicio aduanero de la identidad de la causa litigiosa (cfr. art. 324 del plexo normativo enunciado), "*…no incurrirá en infracción aduanera por la eventual declaración inexacta efectuada en la declaración supeditada...*".

Dichos preceptos deben ser armonizados con el Título I, Capitulo II, en tanto se remite a la destinación definitiva de exportación para consumo, tipo al que se refiere el art. 956.

En este tónica, el art. 332 establece, en lo relevante, que la solicitud de destinación de exportación para consumo debe formalizarse ante el servicio aduanero, indicando *"...toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate..."* y que, en caso de emplearse el procedimiento informático previsto por el servicio aduanero, "*...si a juicio del declarante el sistema de codificación no llegara a contemplar ciertos datos relativos a la descripción de la mercadería o a las circunstancias concernientes a la operación, que fueren necesarios para la correcta clasificación y valoración de la mercadería o que tuvieran relevancia para la correcta aplicación del régimen tributario o de prohibiciones o restricciones, el declarante podrá optar por registrar la declaración solicitando la intervención del servicio aduanero y brindando*

*los elementos que considerare necesarios para efectuar una correcta declaración…"* (cfr. art. 332, apartado 2 y 3 del Cód. Aduanero).

Asimismo, conforme con lo dispuesto en el art. 333, la AFIP *"…determinará las formalidades y los demás requisitos con que deberá comprometerse la declaración prevista en el artículo 332, como así también la documentación complementaria que deberá presentarse con aquélla…*". En adición, el legislador también facultó al servicio aduanero para que reglamentara las formalidades con las que debe realizarse la liquidación de tributos en las operaciones de exportación y determine los plazos de espera aplicables a las mercaderías exportadas bajo el régimen de garantía (arg. arts. 345, 453 inc. b) y 790 del Cód. Aduanero).

Así las cosas, y en virtud de esta última normativa reseñada, es que la administración fiscal, por intermedio de la RG 1921 aprobó los procedimientos generales y operativos del trámite para las destinaciones de exportación que se registran a través del SIM, y dispuso, en lo relevante para este pleito, que "…*en las operaciones que cuenten con prefinanciación, cobro anticipado y/o préstamos estructurados por el cien por ciento (100%) del valor del producto a exportar, de optarse por el pago con plazo de espera, el mismo no podrá superar al establecido en el punto 2.1.1. del presente anexo…*" es decir, 15 días corridos, contados a partir del día siguiente al del libramiento (Anexo IV, punto 2.1.1 y 2.1.4).

***VII.*** Que, reseñado todo cuanto antecede, no resulta ocioso recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, considerando 11 y sus citas), sin que quepa a los jueces sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como este la concibió (Fallos: 300:700). También ha considerado que la inconsecuencia del legislador no se supone, por lo que la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el criterio que las concilie y

suponga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993).

De este modo, efectuando una interpretación tanto literal de las normas transcriptas, es posible concluir que la declaración comprende tanto a la información relativa a la mercadería objeto de la operación, como a las circunstancias concernientes a esta última, en particular los datos que tuvieran relevancia para la correcta aplicación del régimen tributario (cfr. art. 332 ap. 3 del Cód. Aduanero).

Por ello, y contrariamente a lo sostenido por el tribunal de grado, la elección de la opción prevista en la RG 1921, al constituir un dato relevante para la correcta aplicación del régimen tributario, forma parte de los elementos que el declarante debe brindar a los efectos de realizar una correcta declaración (arts. 323, 325 y 332 ap. 3) del Cód. Aduanero (en igual sentido, esta Alzada, Sala V, *in re* "*Transmaritima Cruz del Sud SA c/DGA s/Recurso Directo*", Causa Nº 43.696/2013, del 16/07/15).

Como consecuencia de lo explicado, y toda vez que no se encuentra controvertida la existencia del perjuicio fiscal derivado de la declaración realizada por la actora, la conducta desplegada por aquella resulta susceptible de ser encuadrada como declaración inexacta en los términos del artículo 954 apartado 1) inciso a) del Cód. Aduanero.

Al ser ello así, corresponde admitir los agravios esgrimidos por la demandada y revocar la sentencia apelada, convalidando la multa aplicada por conducto de la resolución 146/12 (AD PDES).

***VIII.*** Que no escapa a estos juzgadores que en el recurso de apelación presentado por la firma actora ante el Tribunal Fiscal de la Nación, además de los argumentos tratados, introdujo otros dos. Uno, concerniente a la presunta violación del principio *non bis in ídem*; otro, relativo a la aplicación del régimen instituido por la ley 26.476 (fs. 16/22).

Con relación al primero –el prieta síntesis– sostuvo que, al haber ingresado oportunamente el importe del tributo y de los *intereses resarcitorios* –sosteniendo que estos últimos revisten *naturaleza sancionatoria*–, pretender que además abone una multa lesionaría el axioma del derecho penal que veda el doble juzgamiento.

En cuanto al segundo argumento, declaró que se encontraría alcanzado por los beneficios de la ley 26.476 –"*Régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado con prioridad en Pymes y exteriorización y repatriación de capitales*", Bol. Ofic. 24/12/08–, aseverando que la multa en cuestión se encontraría condonada.

De su lado, la demandada replicó ambas posiciones, negando el carácter sancionatorio de los intereses resarcitorios y exponiendo argumentos en pos de la no aplicación de la ley 26.476 (fs. 39/49).

Atento al modo en que resolvió el Tribunal Fiscal de la Nación, estos dos asuntos no fueron considerados en su pronunciamiento.

***IX.*** Que ahondando en este asunto, a raíz de la sanción de la ley 27.260 –"*Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras*", Bol. Ofic. 22/7/16–, a fs. 52 el *a quo* ordenó dar vista a las partes para que manifestaran lo que por derecho estimaran corresponder y luego de ello, ante el silencio guardado por ambas partes, dictó la sentencia de fs. 60/62.

En otro orden de consideraciones, tal como se dijera anteriormente, al apelar el fisco esta última sentencia, corrido el traslado de la expresión de agravios (fs. 73), la parte actora optó por no contestarlo (v. fs. 75).

Pues bien, estas circunstancias conducen a entender que la ausencia de tratamiento de estas cuestiones en la sentencia apelada no le produjo ningún perjuicio a la actora, ya que no los mantuvo, a pesar de contar con oportunidades para hacerlo (cfr esta Sala, in re "*Canestrari Hnos c/EN-AFIP DGI (sumarios 178 y 179/02) s/ Dirección General Impositiva*", Causa N° 14961/04, del 31/3/11 y "*Lovelle, Sandra Adoración v. Banco Central de la República Argentina y otro s/ daños y perjuicios*", Causa 27604/00, del 8/11/11).

Por esta razón, nada corresponde en esta instancia de revisión expresar al respecto.

***X.*** Que en mérito de todo lo expuesto, corresponde admitir los agravios del fisco nacional y revocar la sentencia apelada, con costas, toda vez que no se observan motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota (cfr. art. 68 primer párrafo del CPCCN).

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: revocar la sentencia apelada, en consecuencia, se mantiene la multa impuesta por la DGA a través de la resolución 146/12 AD PDES, con costas.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

**A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancias que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.**

Regístrese, notifíquese, y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

*Fecha de firma: 15/06/2023*
*Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA*

#37348949#372874343#20230614154754544