Buenos Aires, 15 de julio de 2025.- SH

Y VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional (AFIP-DGA) el 27/05/2024 (v. IF-2024-54852179-APN-DTD#JGM) concedido el mismo día (v. PV-2024-55007731-APN-VOCXVII#TFN) contra la sentencia dictada el 11/04/2024 (v. IF-2024-36854168-APN -VOCXVII#TFN), fundado por la expresión de agravios del 18/06/204 (v. IF-2024-64041340-APN-DTD#JGM), cuyo traslado corrido en la PV -2024-67994328-APN-VOCXVII#TFN fuera contestado por las co -actoras el 09/08/2024 (v. RE2024-84263994-APN-DTD#JGM). Y,

CONSIDERANDO:

I.- Sumario de los hechos que dieron origen al caso.

La firma Massalin Particulares SRL, junto con el Despachante de Aduanas Hugo Alberto Ruggeri, mediante el Despacho de Retorno de Exportación Temporaria con Transformación, del 15/09/2025 documentó la importación de 900.000 unidades (paquetes de 10 cigarrillos) clasificadas en la Posición Arancelaria (P.A.) 2402.20.00.200V, declarando un valor en aduana de u$s 598.702,78, país de origen y procedencia Brasil y en el campo “información adicional” colocó la cantidad de 450.000 unidades, valor FAS (Fondo Asistencia Social) 5,88, valor FET (Fondo Especial del Tabaco) 8,1627 y precio de venta al público (cfr. fs. 5 de las actuaciones SIGEA 19499 -409-2020, pp. 149-152).

Mediante la presentación del 16/09/2020 (fs. 8 de las act. adm.) presentó la rectificación del despacho en la que se declaró, en el campo “información adicional”, la cantidad de 450.000 unidades, valor FAS 11,76, valor FET 16,3254 y precio de venta al público 168 sin modificarse los demás datos declarados en cuanto a cantidad, valor en aduana, P.A., origen y procedencia. Se procedió, entonces, a ajustar el monto de los impuestos internos para cigarrillos correspondientes y el 30/09/2020 (fs. 12 de las actuaciones) se confeccionó la liquidación manual 20042LMAN12603Z mediante la cual se acreditó el pago del importe correspondiente a la diferencia del impuesto interno conforme art. 15 del Capítulo I, Título II de la Ley Nº 24.674, calculada en base al

precio por unidad de 20 paquetes de cigarrillos y la correcta aplicación de la fórmula establecida en la RG AFIP 2326/07.

En la Nota 16/2021, el Jefe de la Sección Inspección descartó la aplicación del art. 255 del CA puesto que "*Si bien la presentación se efectúa dentro de los cinco (5) días posteriores al libramiento, no se cumple con la exigencias previstas en el encabezado del apartado1, porque de ninguno de los documentos agregados es posible inferir la inexactitud del monto a pagar en concepto de Impuestos Internos Cigarrillos porque son datos que surgen del calculo que hace el sistema Malvina, de acuerdo a los montos que son ingresados por el interesado al momento de la carga en el sistema. Esta es una tarea a cargo exclusivamente de la firma importadora y su despachante de aduana ya que deben adoptar todos los recaudos necesarios para efectuar la correcta liquidación de los tributos*".

Sin embargo, concluyó que: "*En el caso en cuestión, la presentación espontánea de la firma importadora manifestando fielmente los hechos permitió al servicio aduanero tomar conocimiento de las circunstancias señaladas. Por tal motivo, al ser espontánea con el propósito de llevar conocimiento del hecho a las autoridades aduaneras y anticiparse al control efectuado por ese servicio, estaría fundamentada la aplicación del artículo 917 del Código Aduanero en el Instituto de AUTODENUNCIA*."

El sector jurídico de la Aduana de Paso de Los Libres, para su intervención, se remitió al Dictamen 05/2021 emitido en otra actuación idéntica en cuanto al objeto, sujeto y causa de la cual agregó copia en las actuaciones administrativas de autos (cfr. folios 29/31) consideró reunidos los requisitos de tiempo y forma, que establece el artículo 225 del C.A, desde que el pedido de ampliación se ha formulado con anterioridad a los cinco días posteriores al libramiento de la mercadería y no dándose las condiciones a que se refieren los incisos a) y b) del apartado 2 de dicha norma, surgiendo la inexactitud advertida de la propia lectura de la declaración aduanera, de modo que

"correspondería hacer lugar a la ampliación solicitada en los términos de dicha norma, y en su caso, de corresponder, tenerse por abonados los tributos originalmente adeudados que aparecen abonados a fs. 12."

El procedimiento concluyó con la resolución 292/2021 aquí apelada, del 11/05/2021, por la que el Jefe la Aduana de Paso de los Libres encuadró la presentación inicial como una autodenuncia en los términos del art. 917 del CA por la infracción de declaración inexacta prevista en el art. 954, apartado 1, inciso a) del CA e intimó al pago del 25% de la multa, graduada en $4.693.648,33 (cfr. fo. 32-33).

Contra dicha resolución la firma importadora interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en los términos del art. 1132, apartado 2 del CA.

II.- La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Que la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, por la sentencia dictada el 11 de abril de 2024 revocó la Resolución N° 292/2021 (AD PASO) dictada en el expediente administrativo SIGEA N° 19499-409-2020, tuvo por rectificada la declaración aduanera objeto de autos, conforme arts. 225 y 958 del CA y por abonados los tributos adeudados en virtud del pago acreditado a fs. 12 de las actuaciones administrativas vinculadas. Con costas a la demandada vencida.

Para así decidir, consideró que la inexactitud resultaba evidente de la simple lectura de la propia declaración, no obstante resultar improbable su detección mediante la comprobación física por parte del servicio aduanero. Asimismo, apuntó que la solicitud de rectificación se efectuó dentro de los 5 días posteriores al libramiento de la destinación y se abonaron los impuestos internos correspondientes a la liquidación rectificada, de manera que se extinguieron los efectos punibles de la infracción imputada.

III.- Los agravios del Fisco Nacional ex AFIP-DGA.

Que disconforme con lo así resuelto el Fisco Nacional, manifiesta que lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación ha sido fruto de una interpretación arbitraria de los hechos de la causa, omitiendo considerar constancias claves existentes en las actuaciones administrativas, motivo que lo ha llevado a cometer un error de tal

magnitud que justifica el apartamiento de lo normado por el artículo 1180 del C.A., puesto que de que de ningún modo la inexactitud resultaba evidente de la simple lectura de ella propia declaración.

En ese orden de ideas, recalca que, los errores autodenunciados se relacionan directamente con las características del empaquetado (atado); se omitió incluir el precio de venta correspondiente a la mercadería; se ingresó un código equivocado en el Algoritmo para calcular el impuesto interno (RES GRAL 2326/2007, ANEXO VIII); dicho error significó que se viera afectado directamente el monto relativo a Impuestos Internos de Cigarrillos. Sostiene que no puede de ningún modo llegarse a la conclusión de que la inexactitud surja patente de la simple lectura de los documentos.

Solicita que se revoque la sentencia y que se confirme la resolución aduanera, con costas la parte actora.

IV.- Las normas que rigen el caso

En primer lugar, el artículo 224 del Código Aduanero establece que "[l]a declaración contenida en la solicitud de destinación de importación es inalterable una vez registrada y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo las excepciones previstas en este código". Respecto a dicha norma, en doctrina se ha comentado que "el sistema de la previa declaración posibilita el denominado 'despacho en confianza', mediante el cual el servicio aduanero autoriza el libramiento a plaza de la mercadería sin proceder a la verificación o verificando sólo una parte de ella, lo que permite agilizar los trámites aduaneros, con los sensibles beneficios económicos que ello implica" (Mario A. Alsina, Enrique C. Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Juan P. Cotter Moine, Héctor G. Vidal Albarracín, Código Aduanero Comentado, Tomo I, Abeledo-Perrot, 1º ed., Buenos Aires, 2011, p. 439).

Se ha agregado que debido a que "el sistema de control aduanero se basa en el principio de la declaración previa, ésta perdería sentido si la declaración pudiera ser irrestrictamente rectificada por quien la suscribió" (ídem).

Por su parte, las excepciones a las que hace referencia el artículo 224 están reguladas en el artículo 225 que, según la redacción de la ley 25.986, dice: "1.- 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. 2.- La rectificación, modificación o ampliación también procederá, bajo las condiciones previstas en el encabezamiento del apartado 1, hasta los CINCO (5) días posteriores al libramiento, siempre que la inexactitud se acreditare debidamente ante el servicio aduanero, aun cuando fuera solicitada con posterioridad: a) A que se hubiere llevado a cabo el control documental o la verificación de la mercadería, sin que se hubiera advertido la diferencia por parte del servicio aduanero; o b) Al libramiento efectuado sin control documental o verificación de la mercadería".

En concordancia con lo así dispuesto, el art. 958 del CA, sustituido por la ley 25.986 establece que "[s]alvo disposición especial en contrario, en los supuestos en que este código hubiere previsto la dispensa del pago de tributos por las causales de siniestro, caso fortuito, fuerza mayor o en el supuesto de rectificación de declaración debidamente justificada, las diferencias que fueren consecuencia directa de dichas causales no serán tomadas en consideración a los efectos punibles".

En lo que aquí interesa, vale decir que en los fundamentos del proyecto que dio origen a la ley 25.986, que modificó el artículo 225, se señaló que "[l]a implementación de los canales de selectividad, que trajo aparejado el despacho en confianza que caracteriza a las destinaciones tramitadas por canal verde –que no requieren control físico ni documental– y la percepción de los

tributos previa a la oficialización de las destinaciones aduaneras, confluyen en la necesidad de asignar al declarante la responsabilidad por la veracidad y exactitud de todos los elementos que integran la declaración aduanera, fundamentalmente en lo referido a la elección de un texto en el arancel integrado aduanero (AIA), que corresponda a la mercadería objeto de declaración" (cfr. proyecto 0057-PE04).

A su vez, la doctrina ha comentado sobre este artículo que "en la nueva redacción, dispuesta por la ley 25.986, se consideró necesario incluir un ap. 2 en este artículo a fin de contemplar la posibilidad de enmendar las inexactitudes con posterioridad al libramiento (verbigracia, cuando la mercadería es recibida en el depósito del importador y a la apertura de los bultos se comprueba que se ha incurrido en un error, que resulta necesario subsanar).

De esta manera, se permite el sinceramiento de los errores, posibilitando que se rectifiquen las existencias tanto a los fines contables como impositivos. De lo contrario, se corre el riesgo de caer en el absurdo de que el declarante de buena fe oculte el error y no corrija sus registros por temor a ser sancionado. (…) Para evitar el uso abusivo de este mecanismo mediante la eventual sustitución de mercaderías u otra maniobra similar, se consideró prudente exigir que, en este caso, el error aducido sea debidamente justificado ante las autoridades aduaneras" (Código Aduanero Comentado¸ *op. cit*., p. 442).

Teniendo presente lo expuesto, resulta claro que, en el sistema del Código Aduanero, el principio general es de la inalterabilidad de la declaración de importación. De ello se extrae, en primer lugar, la relevante responsabilidad que deposita el legislador en el importador, al confiar en la información inserta en la declaración, con el consecuente deber de veracidad y exactitud (cfr. esta Sala, expte. nro. 52.302/2016, in re "Globe Metales S.R.L. c/ EN -AFIP-DGA s/ Dirección General de Aduanas", sentencia del 12/03/2024).

Por otro lado, la inalterabilidad tiene sentido si se considera que “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 y perviertan” (CSJN, Bunge y Born Comercial S.A. (T.F. 7584 - A) c/ Administración Nacional de Aduanas, Fallos 321:1614 [1998]).

Por último, no puede perderse de vista que en lo que consigne el importador en su declaración depende y reposa el régimen tributario aduanero. No obstante, el legislador ha admitido en el artículo 225 del Código Aduanero que en determinadas situaciones y cumpliendo ciertos requisitos la declaración pueda ser modificada, pero tratándose de un apartamiento de la regla general de la inalterabilidad, expresamente ha establecido que se tratan de “excepciones”, por lo cual deben ser interpretadas con criterio restrictivo.

En resumen, fuera de esos supuestos especiales, la declaración de importación es inalterable, es decir que adquiere estabilidad y debe estarse a lo allí consignado (a esta misma conclusión arribó esta Sala en un caso similar expte nro. 14.423/2009, in rebus: “YPF SA c/ EN-DGA-RESOL 207/08 ADBA”, del 23/09/2014).

V.- Rechazo de los agravios del Fisco Nacional.

Que cabe destacar que resulta acertada la decisión de tener por rectificada la declaración aduanera en los términos de los arts. 225 del CA y 958 del CA toda vez que: (i) el pedido de ampliación se ha formulado con anterioridad a los cinco días posteriores al libramiento de la mercadería; (ii) no se configuran las condiciones a que se refieren los incisos a) y b) del apartado 2 de dicha norma y (iii) la inexactitud advertida por el despachante de aduanas surge de la propia lectura de la declaración aduanera.

En lo que atañe a este último aspecto, que la aduana controvierte, obsérvese que la inexactitud que ha sido espontáneamente declarada por el documentante no podía pasar inadvertida para el

servicio aduanero, ya que en el Campo “Información del Item”, se indican los datos correspondientes para la aplicación del algoritmo utilizado reglamentariamente (según el punto 19 del Anexo VIII aprobado por la resolución RG 2326/2007) a los fines de la liquidación de los impuestos internos para cigarrillos, los que deben adecuarse en función de atados de 20 cigarrillos, y que por error se expresaron en relación a atados de 10. El importe liquidado indicó correctamente la cantidad de unidades correspondientes a los atados de 20 cigarrillos (450.000), pero equivocadamente se consignaron valores del Impuesto Adicional de Emergencia, FAS (5.88) y el Fondo Especial del Tabaco, FET (8.1627) y el Precio de Venta al Público (84) correspondientes a 10 unidades. A modo de ilustrar el punto, en el caso del precio de venta al público debía consignarse en 168, en lugar de 84, para el FAS debió consignarse 11,676 y el valor FET en 16,32, dado que el algoritmo hace referencia a paquetes de 20 cigarrillos, cuando en el despacho los atados de cigarrillos eran de 10; extremo que resulta evidente.

Tal como fue advertido por el servicio jurídico al analizar la declaración comprometida de la destinación 200442IC2500158L y su ampliación rectificada adjunta como provisoria “los errores o inexactitudes aparecen en los campos de los bloques que constituyen la declaración comprometida pura conforme la Resolución 1394/97 ex ANA como son los datos que integran ‘Información del ítem’, y concretamente en alguno de los datos que el algoritmo requiere para el pago de los impuestos internos”.

En consecuencia, corresponde rechazar los agravios expresados por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada.

VI.- Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho.

Que es necesario recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, en principio, no cabe revisar en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (cfr. CSJN, Fallos: 300:985 y esta Sala, in re “Schmid, Walter Edmundo”, del 26/10/84; “Procter & Gamble Soc. Col

(TF 19609-A) c/ DGA", del 21/9/06; "Baxter Argentina SA TF 34662 -A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", del 16/12/20, y con la actual composición, expte. nro. 71743/2022 in re "Eastman Chemical Argentina -TF 35552-A c/ DGA", del 6/08/2024, entre otras).

Es decir 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, en virtud de lo normado por el citado artículo 1180 del Código Aduanero, puesto que 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 re "Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa Nº 6774/2015, del 15/12/16; "Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/18; "Novartis Argentina SA (TF 28664 -A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 5609/2016, del 21/6/19; "Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 3084/2020, del 5/5/21; "Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 10/2019, del 22/7/22 y "Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 27458/22, del 27/12/22, más recientemente, expte. nro. 324/2024 "Luis A Ducret y Cía SA y otro c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 3/09/2024).

En la especie, no se advierte que el organismo jurisdiccional haya incurrido en un error en el análisis de las circunstancias fácticas involucradas en la controversia.

VII.- Costas

Que, las costas de ambas instancias se imponen al Fisco Nacional vencido al no advertirse motivos que justifiquen la dispensa (arts. 1163 y 1182 del CA, y 68, primer párrafo, del CPCCN).

Por ello, **SE RESUELVE:** rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional (ex AFIP-DGA) y

confirmar la sentencia dictada el 11/04/2024 (v. IF-2024-36854168-APN -VOCXVII#TFN), con costas.

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

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 y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 15/07/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#39455823#461601857#20250714220754995