República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-110096850-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 18 de Septiembre de 2023

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados “BONMAR S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación", expediente nº 35.948-A.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados “BONMAR S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación", expediente nº 35.948-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I. A fs. 22-30 vta. se presenta la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación en los términos del art. 1132 del CA, contra la Resolución N° 359/14 de la Aduana de San Nicolás dictada el 24/04/15 en el expediente administrativo SC59 N°293 /2014 (AD SANI) —actualmente SIGEA N° 12627-41-2014—, mediante la cual se la condenó al pago de una multa por la comisión de la infracción tipificada en el art. 962 del CA y una multa sustitutiva de comiso. Ello en virtud de haberse detectado mercadería (repuestos) sin declarar, en lugares de acceso reservados a la tripulación, durante la visita de fondeo al Buque R/E HERKULES III de bandera de Paraguay, el 23/04/2014. Plantea la nulidad de la resolución apelada. Afirma que no se ha configurado la infracción endilgada. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita la aplicación del art. 898 del Código Aduanero (CA). Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 44-47 se presenta la representación fiscal y contesta el traslado ordenado. Niega los hechos y derecho invocados por la actora, no reconocidos expresamente. Realiza un breve raconto de lo acontecido en sede aduanera. Sostiene que la recurrente no pudo desvirtuar el resultado de la constatación en la visita de fondeo. Realiza consideraciones en relación a la obligación de la recurrente de presentar el manifiesto de rancho al servicio aduanero con el detalle de todas las provisiones y suministros de a bordo. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas vinculadas. Formula reserva del caso federal. Solicita se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con costas.

III. A fs. 49 se dispone la apertura a prueba. A fs. 118 se clausura el período probatorio. A fs. 130 se ponen los autos para alegar. A fs. 137-139 vta. la actora presenta su alegato y a fs. 143-144 vta., por su parte, lo hace la demandada. A fs. 147 los autos quedan en estado de dictar sentencia.

IV. La representación fiscal acompañó el sustento documental de la litis, las actuaciones administrativas SIGEA nros. 12627-41-2014 y 12627-41-2014/2 en soporte papel y en un cuerpo de 57 fojas, en las cuales obra la resolución apelada ante esta instancia jurisdiccional. Dichas actuaciones se encuentran agregadas por cuerda en autos.

V. Compulsadas las actuaciones administrativas y previamente a adentrarme en el análisis de las cuestiones de fondo, corresponde expedirme sobre el planteo de nulidad opuesto.

La recurrente sostiene que la resolución apelada carece de causa y motivación. En este sentido sostiene que el servicio aduanero la condena por haber encontrado mercadería sin declarar en lugares de acceso reservados a la tripulación, pero en el acta de fondeo labrada no surge dicha afirmación. Tampoco surge de la apertura del sumario y corrida de vista de fs. 24-25 de las actuaciones vinculadas.

Asimismo la actora expresa que se ha afectado su derecho de defensa. Afirma que no fueron tenidas en cuenta las alegaciones planteadas en oportunidad de la contestación de la corrida de vista. Ello por cuanto el servicio aduanero rechazó las pruebas ofrecidas (fs. 40 de las actuaciones).

Respecto a lo esgrimido, cabe señalar que la nulidad es un modo excepcional de extinción de las obligaciones. Como tal debe ser analizada con suma prudencia y evaluarse con rigurosidad la consecución de cada uno de los extremos esbozados por la recurrente en su planteo a fin de determinar si los mismos son suficientes para convencer a este juzgador y declarar la invalidez e ineficacia de los actos jurídicos llevados a cabo por la Administración.

En esta inteligencia, la presunta carencia de causa y motivación de la resolución en crisis alegada por la actora deviene frágil, puesto que de la lectura de los considerandos de la mentada resolución, se evidencia que la Aduana ha expresado los fundamentos para su dictado en sostener que, a su criterio, se verifican los presupuestos de hecho y derecho que configuran la infracción endilgada.

La resolución cuestionada es consecuencia de un procedimiento en el cual han intervenido las áreas correspondientes y competentes y se sustenta en hechos que le sirven de causa y en la normativa aplicable al caso.

No se colige en la especie, que el acto administrativo cuya nulidad absoluta e insanable se plantea haya sido emitido sin motivación o causa algunas. Por el contrario la Aduana expresa extensamente sus razones, las cuales, independientemente de ser compartidas o no, dan sustento suficiente para considerar al acto válido en cuanto a sus formas y requisitos esenciales según lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 19.549).

En cuanto a la alegada afectación del derecho de defensa, cabe destacar que el servicio aduanero se encuentra facultado para decidir sobre la conveniencia o no de la apertura del período y producción de la prueba ofrecida y en caso de su rechazo, la parte siempre tendrá la instancia recursiva para cuestionar la

decisión administrativa y hacer valer los medios de prueba que considere hagan a su defensa. Resulta inexistente, en el caso de autos, causa alguna de nulidad en este sentido. Por el contrario, la recurrente ha tenido oportunidad de ofrecer y producir las pruebas que consideró convenientes para ejercer su defensa, tanto en sede administrativa como también en esta instancia.

Atento a la posibilidad de la actora, en esta instancia, de ofrecer y producir prueba con toda amplitud, oponer defensas que hagan a su derecho y exponer todos los argumentos que estime convenientes sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Reiterada doctrina y jurisprudencia tiene resuelto que no es necesario que se analicen la totalidad de los argumentos de las partes, bastando con considerar aquellas que, entiende el juzgador, son relevantes a los fines de alcanzar la solución de la causa. En esta instancia resulta posible meritar tanto la prueba obrante en las actuaciones administrativas como la aquí ofrecida por la recurrente. No se evidencia, entonces, la alegada violación del derecho de defensa, ya que los presuntos vicios del procedimiento no le causan a la parte indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado mediante la intervención de este Tribunal. Resulta así de aplicación al caso la doctrina de la CSJN, que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior. (Entre otros fallos: 205-549 y 267-393).

En definitiva, no se infiere una conculcación del derecho de defensa, sino que, por el contrario, el mismo ha sido ejercido en debido tiempo y forma, a través de los mecanismos previstos en las normas aplicables.

Las razones alegadas por la actora que, a su entender, afectan su derecho de defensa y resultan, por ello, motivo de nulidad de lo actuado en sede administrativa, no se verifican en autos, atento a lo expresado precedentemente.

Corresponde, entonces, rechazar el agravio de la recurrente en ese sentido.

VI. Sentado ello, corresponde determinar si es ajustada a derecho la resolución apelada.

De la compulsa de las actuaciones administrativas surge que a fs. 1 obra el acta de visita de fondeo realizada el 23/04/2014 por personal de la Aduana de San Nicolás, en el Buque consignado al agente de Transporte (ATA) Bonmar S.R.L. denominado HERKULES III, de bandera paraguaya, amarrado en el atracadero Martín Chico, mediante la cual se dejó constancia del hallazgo de dos cajas conteniendo repuestos marca MAK y una caja que contenía un repuesto marca GRUNDFOS BLUE. Según se expresa, en el acta labrada por los agentes intervinientes, dichos repuestos se encontraban *"…no incluidos en la Declaración de Rancho presentada a esta Aduana."* Asimismo el acta refiere a ocho fotografías ilustrativas tomadas durante la visita y agregadas a fs. 10-17 de las actuaciones. Por último se dejó constancia en el acta referida que la mercadería afectada quedó interdicta, sin derecho a uso. Por tal motivo, ante la imposibilidad de trasladarla y la necesidad de contar con ella para que el buque continuara con su navegación, la actora presentó, ante el servicio aduanero —fs. 22-23 de las actuaciones vinculadas—una solicitud de autorización para conservarla en el buque y solicitó se computara el valor de la misma junto con la potencial multa que pudiera imponerse en el correspondiente sumario infraccional.

Cabe destacar q ue el buque en cuestión es del tipo remolcador. Transportaba, en oportunidad de la visita de fondeo de marras, 12 barcazas cargadas con mineral de hierro.

A fs. 6 de las actuaciones obra el manifiesto de rancho del buque. A fs. 18 obra el acta de denuncia contra Bonmar S.R.L. por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 962 del CA. A fs. 20-21 se efectúa la clasificación y aforo de la mercadería detectada. A fs. 24-25 se instruye sumario en los términos del art. 1090 del CA y se corre vista. A fs. 27-31 la recurrente contesta la vista dispuesta. A fs. 45-48 se emite el Dictámen N° 11/2015 y a fs. 49-52 se dicta la Resolución N° 359/2015 (AD SANI) apelada en autos.

Cabe destacar que, de las constancias del acta de fondeo obrante a fs. 1 de las actuaciones administrativas, como así también de lo expresado por la recurrente en la contestación de vista de fs. 27-31 de dichas actuaciones, resulta incuestionable que la mercadería: repuestos marca MAK —detallados según fotografías de fs. 11 y 13—, como así también el motor marca GRUNDFOS BLUE FLUX —fotografía de fs. 12—, fue hallada a bordo del Buque HERKULES III por personal del servicio aduanero. Dicho hallazgo no resulta cuestionado por la recurrente.

Ahora bien, como ya se expresó, según lo informado por los agentes intervinientes en la visita de fondeo, se desprende del acta labrada, que la mercadería hallada se trató de "*repuestos no incluidos en la Declaración de Rancho presentada a esta Aduana*. *Se adjuntan a la presente impresiones de ocho (8) fotografías ilustrativas…"*.

Lo puesto de relieve precedentemente tiene suma importancia a los efectos de analizar la tipificación de la infracción presuntamente cometida, lo cual efectuaré más abajo.

La cuestión discutida en autos se centra, entonces, en determinar la existencia o no de la infracción tipificada en el art. 962 CA y en consecuencia la procedencia o no de las multas impuestas mediante la resolución aquí apelada.

En primer lugar para considerar cometida la infracción tipificada en el art. 962 del C.A., la norma exige que la mercadería en cuestión se encontrase oculta o en lugares de acceso reservado a la tripulación o en poder de algún tripulante.

Al respecto, cabe indicar que del acta de fondeo de fs. 1 de las actuaciones administrativas, los funcionarios aduaneros que estuvieron a cargo de la visita del buque de autos, dejaron constancia de la mercadería hallada, pero no especificaron el lugar donde la misma fue encontrada. Tampoco se puede apreciar en forma indubitada el lugar donde las mismas estaban ubicadas mediante la observación del registro fotográfico.

Asimismo, surge de las declaraciones testimoniales de los agentes intervinientes —obrantes en la contestación del exhorto procedente del Juzgado Federal de San Nicolás N° 2, Secretaría N° 1, agregado por cuerda al presente expediente según constancias de fs. 107 de autos—, que los repuestos encontrados no fueron hallados en lugares de difícil acceso. Al efecto, el agente Héctor Gabriel Tanus declara a fs. 33 del exhorto, en relación al lugar donde se halló la mercadería, que: *"se encontraba en la popa, detrás de la sala de máquinas, en el interior de unas cajas que se encontraban a simple vista"* asimismo manifiesta a

fs. 33 vta. que: *"…era una sala común y corriente del remolcador, de fácil acceso a través de una puerta"* . Por su parte, el agente Martín Alejandro Vanioff declara a fs. 35 del exhorto que: *"…recuerda que la mercadería se encontraba en una zona de acceso restringido a cierta tripulación, en la parte de la sala de máquinas…"* Asimismo, en cuanto al ingreso al lugar donde se hallaba la mercadería, declara: *"que el acceso fue normal, sin ningún tipo de inconvenientes, siempre acompañados por parte de la tripulación. Que no hubo que requerir el auxilio de ningún cerrajero"* y a fs. 35 vta. expresa: *"que era una sala común del remolcador, situada en la parte de máquinas. Que se accedió a través de la puerta como a cualquier sala"*. Por último el agente Nicolás Cesa declaró, según constancias de fs. 38 vta. del exhorto, que: *"…la mercadería se encontraba visible"* y en cuanto al acceso al lugar donde se encontraba la mercadería expresó: *"que no se requirió la presencia de ningún cerrajero, que el franqueo o acceso fue normal, como en cualquier procedimiento"*.

Lo indicado precedentemente permite aseverar que efectivamente las mercaderías en cuestión no se encontraron ocultas o en lugares de acceso reservado a la tripulación. Por el contrario, tratándose de repuestos para los motores del buque, se hallaron en el lugar donde debían estar. Ello en concordancia con lo expresado por el testigo Sr. Ariel Moisés Martínez Vera, maquinista del buque —fs. 109 vta. de autos—: *"…el material observado no puede estar bajo llaves por cuanto debe estar a inmediata disposición por si es necesario su uso y por eso son permanentemente inventariadas…"* . Asimismo y como ya se expresó, al tratarse de un buque remolcador, todas sus áreas son lugares reservados exclusivamente a la tripulación.

Por lo expuesto hasta aquí se colige que no se encuentra reunido el primer elemento tipificante de la infracción endilgada.

En segundo lugar el art. 962 del CA, requiere la constatación de la existencia de mercadería a bordo de un medio de transporte, que no haya sido declarada ante el servicio aduanero.

En el caso de autos, la recurrente sostiene que la mercadería hallada fue declarada y que ello ha quedado corroborado según constancias del manifiesto de rancho agregado a las actuaciones administrativas vinculadas —fs. 6—.

Ahora bien, en el caso de autos surge, de la lectura del manifiesto referido, que la declaración es confusa, por cuanto no contiene un detalle preciso de los repuestos y demás artículos hallados. Ello conlleva una potencial afectación del adecuado control aduanero.

Cabe destacar que el manifiesto de rancho es una declaración que debe ser presentada al servicio aduanero inmediatamente al arribo del buque y la verificación mediante visita de fondeo que disponga la Aduana en virtud de sus facultades de control y según lo establecido en el art. 122 del CA, se centrará básicamente en constatar si lo declarado en el manifiesto respectivo coincide con lo efectivamente verificado en dicha visita.

En este sentido y tal como se expresó, las mercaderías en cuestión, detectadas por el servicio aduanero, se encontraban declaradas, pero en forma ciertamente confusa.

En consecuencia y estrictamente a los efectos de determinar la existencia del segundo requisito exigido por

la figura infraccional del art. 962 del CA, es decir la falta de declaración de las mercaderías halladas, se colige que la misma se realizó, aunque en forma defectuosa.

Corresponde entonces afirmar, en virtud de lo analizado precedentemente, que en rigor, no se verifica la comisión de la figura infraccional prevista en el art. 962 del CA.

VII. No obstante la conclusión arribada en el considerando anterior, cabe destacar, como se ha expresado, que el detalle del manifiesto de rancho en análisis (fs. 6 de las actuaciones vinculadas) no resulta claro por cuanto, en la columna correspondiente a los artículos localizados en el sector máquinas y taller del buque, se declaró genéricamente la existencia de 5 motobombas, sin especificar marca ni modelo. La explicación del maquinista, Sr. Martínez Vera, en su declaración testimonial (fs. 109-110 de autos), permite comprender que el repuesto marca Grundfos Blue Flux, hallado por los agentes del servicio aduanero, se trata de: *"… una bomba de enfriamiento de la línea de eje. El buque tiene tres líneas de ejes y cada una de ellas tiene una bomba. Si falla una se coloca el repuesto"*.

Asimismo, en relación a los repuestos marca MAK encontrados en dos cajas cerradas, el manifiesto de rancho en cuestión solo expresa al pie, en forma genérica: *"TODOS AQUELLOS ARTICULOS Y ELEMENTOS NECESARIOS QUE ESTABLECE EL REGLAMENTO (…) PARA LA NAVEGACION…"*

A juicio del suscripto, la falta de detalle y claridad en la descripción de los artículos comprendidos en el manifiesto de rancho presentado ante la Aduana, pudo haber producido confusión y afectación del control aduanero en oportunidad de la visita de fondeo realizada.

Como ya se ha expresado, el manifiesto de rancho es la declaración de los combustibles, lubricantes, aparejos y demás mercancías, incluyendo las provisiones destinadas al consumo de pasajeros y tripulantes que requieren las naves, aeronaves y vehículos destinados al transporte internacional y en estado de viajar para su propio mantenimiento, conservación y perfeccionamiento. Dicha declaración debe reflejar, al menos en forma genérica, los artículos mencionados precedentemente. En el caso de autos se omitió, en la declaración de rancho presentada, agregar el detalle de los inventarios que se observan en las fotografías obrantes a fs. 11 y 13 de las actuaciones, relativos a los repuestos guardados en las cajas halladas.

Resulta procedente, entonces, reencuadrar la infracción imputada en la figura prevista y penada por el art. 995 del CA, para lo cual este Tribunal se encuentra facultado de conformidad con lo dispuesto en el art. 1143 del C.A.

En este sentido, cabe destacar, que el objeto procesal constituido por los hechos considerados en la investigación fáctica —en cuanto al modo, tiempo, lugar y sujeto imputado — se encuentra debidamente individualizado y resulta inmutable. No así su calificación.

Considero procedente establecer en $ 10.000 la multa correspondiente, prevista en el citado artículo. Ello de acuerdo con los parámetros aplicables a los efectos de su determinación y de las constancias de las actuaciones administrativas.

Asimismo y por aplicación del principio reformatio in pejus, postulado tuitivo según el cual rige la prohibición de agravar o perjudicar la situación del apelante, no resulta hacedero imponer una pena más

gravosa a la cuestionada en estos actuados por la recurrente, de manera que comporte una vulneración a sus derechos, circunstancia que, a la luz de lo decidido precedentemente, cumple con los estándares requeridos a fin de garantizar el derecho de defensa en juicio, del cual el principio referido, constituye una derivación que vive en el ámbito de los recursos.

VIII- Sobre la base de lo expuesto en los considerandos precedentes, corresponde modificar la resolución apelada en autos, circunscribiendo la condena impuesta a la pena del pago de una multa de $ 10.000. Ello con fundamento en lo dispuesto en el art. 995 del C.A. y revocarla en todo lo demás que decide.

IX. En relación a la multa aquí dispuesta, cabe aclarar que, en virtud de lo establecido por la Ley 27.260 —y sus modificatorias— en el LIBRO II, TITULO II, regula la condonación de las sanciones sustanciales y formales.

En ese marco, la Resolución General AFIP n° 4007/2017, adecua y complementa la Resolución General N° 3.920 —y sus modificatorias—, así como la Resolución General N° 3.919, con relación a la materia tributaria aduanera. Que, respecto de la condonación de las sanciones formales, la RG AFIP n° 4007/2017, establece: "*Cuando el deber formal transgredido no sea, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio.*

Se consideran como infracciones formales las que se encuentran tipificadas, entre otros, en los Artículos 218, 220, 222, 320, 395, 968, 972, 991, 992, 994 y 995 de la Ley N° 22.415 y sus modificaciones".

En el Considerando que antecede se resolvió condenar al BONMAR S.R.L, al pago de una multa en los términos del art. 995 del CA.

En este orden de ideas y teniendo en consideración la normativa mencionada, la multa impuesta en autos, se encuentra condonada de pleno derecho y así cabe declararla.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución N° 359/2015 dictada por el Administrador de la Aduana de San Nicolás en las actuaciones administrativas SIGEA N° 12627-41-2014 en cuanto condena a Bonmar S.R.L. a la pena de multa por la comisión de la infracción establecida en el art. 962 del CA y al pago de una multa sustitutiva de comiso, con costas a la demandada.

2.- Condenar a Bonmar S.R.L. al pago de la multa de $ 10.000, en los términos del art. 995 del CA, la cual se encuentra condonada según lo expresado en el considerando IX, con costas a la actora.

Así lo voto.

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. González Palazzo.-

ASÍ LO VOTO.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

1. Revocar la Resolución N° 359/2015 dictada por el Administrador de la Aduana de San Nicolás en las actuaciones administrativas SIGEA N° 12627-41-2014 en cuanto condena a Bonmar S.R.L. a la pena de multa por la comisión de la infracción establecida en el art. 962 del CA y al pago de una multa sustitutiva de comiso, con costas a la demandada.

2. Condenar a Bonmar S.R.L. al pago de la multa de $ 10.000, en los términos del art. 995 del CA, la cual se encuentra condonada según lo expresado en el considerando IX, con costas a la actora.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, en los términos del art. 1162 del CA.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.18 13:12:43 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.18 17:53:50 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.18 17:53:51 -03:00