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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-62579640-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 1 de Junio de 2023

Referencia: Sentencia EXPTE. N° 26.737-A TUBHIER S.A. y acumulado

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, reunidos los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Juárez y Christian M. González Palazzo (subrogante), con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término, para resolver en autos **"TUBHIER S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Expte n° 26.737-A, y su acumulado "TORNAY JACINTO MIGUEL c/ DGA s/ recurso de apelación", Expte. n° 26.738-A,**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I. Que a fs. 10/15 se presenta TUBHIER S.A., por apoderado e interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 1760/2009, dictada el 14.04.09 por el jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros de Buenos Aires en la actuación 12036-387-2008, en cuanto la condena (conjuntamente con el Despachante de Aduanas Tornay Jacinto Miguel) por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 incs. a) y c) del Código Aduanero (C.A.) al pago de la suma de $ 82.193,54 en concepto de multa y ordena formular cargo por la suma de $ 47.770,89 en concepto de tributos adeudados, por verificarse una diferencia de 36.048 kg en más que surge de Tickets de balanza en relación a la mercadería amparada por la destinación de importación Nro. 02 001 IC04 032945 M. En primer lugar efectúa una descripción de los hechos y seguidamente plantea la nulidad de la resolución recurrida por ilegitimidad del procedimiento. En ese aspecto, relata que en oportunidad de contestar el traslado en sede aduanera, sostuvo la inexistencia de la infracción imputada y ofreció prueba en su defensa. Arguye que el servicio aduanero no se pronunció sobre dicha prueba y que, sin cumplir con los recaudos legales exigidos por el Código Aduanero, dictó la Resolución apelada. Agrega que el dictado de la resolución definitiva tuvo por finalidad interrumpir la prescripción de la acción penal aduanera, la que se hubiera producido en fecha 7.07.2009, cinco años después de producido el acto interruptivo (art. 937 inc. a) y d) del C.A.). Arguye que el acto administrativo definitivo se encuentra viciado de nulidad absoluta, por haber sido emitido sin cumplir con los procedimientos esenciales exigidos por la normativa. Seguidamente esgrime defensas de fondo. En este aspecto refiere a la inexistencia de la infracción prevista en el art. 954 del C.A. A su respecto destaca que la resolución condenatoria se funda en una diferencia en más sobre el peso de 3,7%. Sostiene que, desde el punto de vista del precio pagado o por pagar al exterior, tal diferencia no genera diferencia alguna ya que, como lo reconoce la resolución apelada, existía una tolerancia equivalente al *5%* por medida y en total. Asevera que resulta contradictorio sostener que tal diferencia podría haber generado un precio diferente, cuando el mismo acto administrativo reconoce dicha tolerancia como aceptable en el precio global pagado, por el tipo de producto de que se trata. Agrega que su mandante ajustó su declaración conforme al pesaje consignado en la pertinente documentación aduanera por el transportista y por el agente de transporte y que no resulta responsable por la infracción endilgada. En ese aspecto destaca que el art. 902 del C.A establece que no se aplicará sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes a su cargo. Sostiene que la infracción

endilgada a su mandante debió imputársele al transportista, quien es responsable de la mercadería transportada desde el momento en que emite el conocimiento de embarque y efectúa la declaración jurada aduanera relativa a la mercadería que ingresa. Transcribe el art. 141 del C.A. y en ese aspecto refiere a la justificación de sobrantes / faltantes atribuibles al ATA. Cita los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Basabilbaso Eduardo c/A.N.A." Expte N° B-417, sentencia del 23.04.02 y "Nidera SA c/DGA", sentencia del 20.03.03. Destaca que si el transportista o el ATA hubieran declarado correctamente los pesos en cuestión su mandante hubiera ajustado su declaración o la diferencia hubiera resultado palmaria sin dar lugar a la infracción endilgada. Se refiere al instituto de toma de contenido. A su respecto manifiesta que dicho instituto es utilizado por el importador cuando este ignora la calidad o especie de la mercadería a importar y no cuando se refiere a las cantidades transportadas, por cuanto la obligación de rectificar el pesaje correspondía al agente de transporte aduanero y no al importador. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia revocando la Resolución N° 760/09, con costas.

II. Que a fs. 26/30 y vta. refoliado se presenta, por derecho propio, el despachante de aduanas Jacinto Miguel Tornay e interpone recurso de apelación contra la resolución citada en el considerando anterior, por medio de la cual se lo intima al pago de $ 82.193,54 en concepto de multa por la infracción prevista en art. 954 a) y c) del C.A.

Que al expresar sus defensas reitera los argumentos esgrimidos por la empresa importadora TUBHIER S.A., con excepción de la nulidad articulada por esta última en su escrito inicial, cuya reseña se efectuó en el considerando precedente.

En lo que refiere a sus deberes como despachante de aduanas, sostiene haber cumplido con todos los deberes a su cargo, como mandatario del importador y auxiliar del servicio aduanero. En ese aspecto arguye que debe tenerse presente a los fines de valorar su conducta, que el art. 902 CA establece que no será penado quien hubiere cumplido con todos los deberes inherentes a la operación aduanera.

III. Que a fs. 44/50 la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Seguidamente efectúa una breve reseña de los antecedentes administrativos. Cita jurisprudencia relacionada con el bien jurídico tutelado por el art. 954 del Código Aduanero, consistente en la veracidad y exactitud de la declaración aduanera (Fallos 307:871). Sostiene que, en autos, se detectó una diferencia de 36.048 kg en más con relación a la declaración comprometida y que cada sujeto que presenta una declaración aduanera es responsable de la misma por el contenido de esa declaración. Seguidamente se refiere al instituto de "toma de contenido" y en ese aspecto asevera que, al presentar una declaración aduanera, si el declarante tiene dudas respecto de su veracidad, puede verificar previamente la exacta cantidad o peso de la mercadería a importar, mediante el ejercicio de dicho instituto. Seguidamente se refiere al planteo de nulidad efectuado por la actora. En ese sentido, arguye que resulta de aplicación 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 CN no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa judicial posterior. Expone que de la resolución apelada no surge que la Aduana reconozca en modo alguno una tolerancia equivalente al *5%,* sino que en la resolución aduanera se habría detallado lo especificado en la factura comercial relativa a la mercadería de autos, dejando en claro que tal circunstancia (la posible variación de un *5%)* no resulta oponible al servicio aduanero en virtud del instituto de toma de contenido. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia, confirmando el fallo aduanero, con costas.

IV. Que a fs. 54 se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 60/68 y fs. 72/76. A fs. 81 se clausura el periodo probatorio. A fs. 86 se elevan los autos a la Sala E. A fs. 99 se ponen para alegar. A fs. 105/106 y 107/108 y vta. obran los alegatos de la demandada y de las coactoras, respectivamente. A fs. 114 se pasan los autos a sentencia.

V. Que la **actuación SIGEA 12036-387-2008** se inició como consecuencia de la denuncia practicada por la División de Resguardo II contra el importador THUBIER S.A. y el despachante de aduana TORNAY JACINTIO MIGUEL en relación al despacho de importación Nro. 02 001 1C04 032945 M, por la presunta comisión de la infracción prevista en los incs. a) y c) del art. 954 del C.A. A fs. 3 se determinan los importes correspondientes a diferencia de base imponible y perjuicio fiscal ocasionado. A fs. 6 obra sobre de madera, dentro del que se encuentra la DI de autos, factura comercial N° 21643 y su traducción, duplicado de certificados de salida de zona primaria aduanera, Ticket Balanza emitidos por Terminal 4 S.A., guía de carga original. A fs. 11 luce discriminación por rubros de la diferencia por perjuicio fiscal. A fs. 13 obra liquidación de multa y tributos. A fs. 14 se instruye sumario contencioso contra la firma importadora y el despachante interviniente y se corre vista de todo lo actuado por el plazo de ley, haciéndoseles saber el importe de tributos adeudados y de multa mínima. A fs. 20/22 y vta., luce contestación de vista del despachante de aduanas y a fs. 23/26 obra

el descargo del importador. A fs. 38 obra impresión de pantalla del manifiesto marítimo de Importación n° 0200 1MAN1042674T. A fs. 39 se los tiene por presentados y por contestadas la vista en tiempo y forma. A fs. 40 obra impresión de pantalla de la destinación en trato. A fs. 42/44 luce impresión de pantalla sobre registro de infractores. A fs. 45/48, con fecha 14.04.09, el jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros dicta la Resolución N° 1760/09, apelada en autos.

VI. Que conforme surge de la impresión de pantalla correspondiente al manifiesto de importación Nro. 02 001 MANI 042674 T, el día 18.06.2002 arribó al puerto de Buenos Aires el buque "OBL OMNI", en el que se consignó la cantidad de 1.715 bultos por un peso total de 952.512 TN comprensivo de la destinación Nro. 02 001 IC04 32945 M, produciéndose la descarga del medio transportador en fecha 21.06.02 (fs. 59/68 de autos).

Que, el día 28.06.2002, mediante la destinación de importación Nro. 02 001 1C04 032945 M **(**v. fs. 6 de las actuaciones administrativas), la firma importadora TUBHIER S.A., por intermedio del despachante de aduanas Jacinto Miguel Torney, documentó ante la aduana de Buenos Aires, la importación para consumo de la cantidad de 1.715 bultos (952.512,000 kg) de la mercadería consistente en "TUBOS Y PERFILES HUECOS, SIN SOLDADURA, DE HIERRO O ACERO" que ubicó en la P.A. 7304.39.10.900N.

Que de la compulsa del sobre de fs. 6 de los antecedentes administrativas lucen los "Ticket Balanza" que dan cuenta del ingreso a deposito fiscal Terminal 4 S.A. y salida del mismo entre los días 28.06.2002 y 12.07.2002 correspondientes a los camiones que transportaban la mercadería amparada por la destinación de importación Nro. 02 001 lC04 032945 M. Que como consecuencia de la pesada de la mercadería transportada el servicio aduanero detectó un sobrante de 36.048 kg y autorizó la salida del camión CDF881/ DZU183, quedando en depósito 36.780 kg de mercadería sobrante (ver fs. 4/5 de la planilla de pesada adjunta a la denuncia obrante a fs. 2 de los antecedentes administrativos) a pedido del despachante de Aduanas interviniente Sr. Tornay. Que posteriormente se apertura sumario contencioso contra la firma importadora y el despachante interviniente por imputación a la infracción prevista en el art. 954 inc. a) y c) del Código Aduanero.

VII. Que debe analizarse, en primer lugar, la procedencia de la nulidad que pretende la coactora importadora THUBIER S.A.

Que, la coactora arguyó la nulidad de la resolución recurrida por ilegitimidad del procedimiento. En ese aspecto, relata que en oportunidad de contestar el traslado en sede aduanera, sostuvo la inexistencia de la infracción imputada y ofreció prueba en su defensa. Arguye que el servicio aduanero no se pronunció sobre dicha prueba y que, sin cumplir con los recaudos legales exigidos por el Código Aduanero, dictó la Resolución apelada.

Que, previo a todo, cabe señalar que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a una situación de indefensión; las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma. Por tal razón deben ofrecerse elementos que demuestren, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro si amparo", CSJN, 5/10195,318:1798; "Aguirre, Mirta Ramona cf La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, 324:151; "Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.GE.) s/ personal militar y civil de las FFAA. *y* de Seg. Causa: 31.321/94", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosos Administrativo Federal, sala II , 9/10/ 6 entre otros).

Que, según la recurrente, corresponde rechazar la nulidad articulada por falta de producción de las medidas de prueba propuestas en sede aduanera, por lo que la condena resultaría nula y arbitraria por haber sido dictada en violación del derecho de defensa. En ese sentido, es dable destacar que la actora tuvo ante esta instancia La posibilidad de ofrecer y producir prueba, resultando para el caso, de estricta aplicación la jurisprudencia de este Tribunal, que enseña que *"Si bien los vicios señalados por la actora afectan al acto administrativo cuestionado, no acarrean sin embargo la nulidad del mismo, toda vez que se ha podido alegar en esta Instancia en resguardo de su derecho. Se hace entonces de aplicación la doctrina según la cual las nulidades son susceptibles de convalidarse salvo que por su gravedad sean imposibles de subsanar por la vía del recurso de apelación. "* (cfr. TFN, Alberto, Aldo E. y otros 29/06/1976, de consuno con la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema de Justicia en Fallos 205:549; 247:52; 267:93).

Que, por otra parte, debe tenerse en cuenta que: *"...cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional iw se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa enjuicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en*

procura de justicia" (cfr. CSJN, fallos 205:549, 247:52, 267:393).

Por tales motivos, corresponde rechazar la nulidad planteada por la coactora THUBIER S.A. y toda vez que la misma se desatiende independientemente de las defensas opuestas por la contraria, se resuelve sin costas.

VIII. Que ahora bien, dicho lo anterior, corresponde analizar si es ajustada a derecho la resolución que aquí se apela, en cuanto condena a las correcurrentes, al pago de una multa por infracción al art. 954, ap. 1, incs. a) y c), del C.A. y le formula a la importadora un cargo por diferencia de tributos, respecto de la operación documentada mediante el DI Nro. 02 001 1C04 032945 M.

Que la referida norma en su apartado 1 textualmente reza: *"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;* **(..)** *c, 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 (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia*

Que el servicio aduanero formuló el acta de denuncia que origina las presentes actuaciones, con fundamento en que del control físico de la mercadería se detectó una diferencia de 36048 kg en más que surge de los tickets de balanza en relación a la mercadería amparada en la DI 02 001 IC04 *032945* M.

Que las correcurrentes manifiestan que la conducta reprochada no configura una declaración inexacta y que la diferencia de cantidad detectada se encuentra dentro de la esfera de responsabilidad del transportista. A su respecto destaca que la resolución condenatoria se funda en una diferencia en más sobre el peso de 3,7%. Sostiene que, desde el punto de vista del precio pagado o por pagar al exterior, tal diferencia no genera diferencia alguna ya que, como lo reconoce la resolución apelada, existía una tolerancia equivalente al 5% por medida y en total. Asevera que resulta contradictorio sostener que tal diferencia podría haber generado un precio diferente, cuando el mismo acto administrativo reconoce dicha tolerancia como aceptable en el precio global pagado, por el tipo de producto de que se trata. Agrega que su mandante ajusto su declaración conforme al pesaje consignado en la pertinente documentación aduanera por el transportista y por el agente de transporte y que no resulta responsable por la infracción endilgada. En ese aspecto destaca que el art. 902 del C.A establece que no se aplicará sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes a su cargo.

Que por su parte la DGA sostiene que dadas las características de la mercadería y ante la posible variación en cantidad que surge de la documentación complementaria (factura comercial) dicha circunstancia no resulta oponible al servicio aduanero sino que se constituye en elemento suficiente para el importador para que tomando los recaudos y en ejercicio del instituto de "toma de contenido" pudiera formular una declaración en orden a la mercadería ingresada, comprometiendo una declaración aduanera correcta.

Que a los efectos de la configuración de la infracción en trato es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación y que dicha inexactitud haya producido o podido producir alguno de los efectos previstos en el art. *954* del C.A.

En este aspecto, corresponde destacar que no se encuentra controvertido en autos la existencia de un sobrante de mercadería amparada por la DI en trato.

En consecuencia, corresponde resolver si la empresa importadora y el despachante interviniente incurrieron en una declaración inexacta respecto de la cantidad de mercadería en la destinación de importación Nro. 02 001 lC04 *032945* M.

IX. Que las correcurrentes manifiestan que la conducta reprochada no configura una declaración inexacta y que la diferencia de cantidad detectada se encuentra dentro de la esfera de responsabilidad del transportista.

Que, en este sentido, corresponde poner de resalto que las funciones del Agente de Transporte Aduanero y su responsabilidad frente al transporte de mercaderías, el art. *57* del Código Aduanero *("CA.") dispone: 1. Son agentes de transporte aduanero, a los efectos de este código, las personas de existencia visible o ideal que, en representación de los transportistas, tienen a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero, conforme con las condiciones previstas en este código. 2. Dichos agentes de transporte, además de auxiliares del comercio, son auxiliares del servicio aduanero."*

Que por su parte, el art. *65* del CA establece: *"Los agentes del transporte aduanero son responsables por los hechos de sus apoderados generales, dependientes y demás empleados en cuanto sus hechos se relacionaren con las operaciones aduaneras y se les podrá aplicar las sanciones previstas en el artículo 64, a cuyo efecto y cuando correspondiere serán parte en el sumario."*

Que la Resolución ANA N° 630/94 y modificatorias, vigente al momento de la operación en análisis, establece en las Disposiciones Normativas Anexo II que el Manifiesto de Carga *"es la declaración que realiza el Agente de Transporte Aduanero de las cargas transportadas por los buques* ", *y que 'la presentación del manifiesto de Carga ante el servicio aduanero equivale a efectuar una declaración relativa a lo expresado en los Manifiestos de Origen, siendo aplicables las disposiciones correspondientes a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustficadas* ".

En lo que respecta a la declaración en el Sistema Informático María de los datos relativos al transporte de la mercadería ingresada por via marítima, así como el peso de la carga, conforme establece la Res. ANA 630/94 *"el plazo para registrar en el SIM el Manifiesto de Carga será hasta el día del arribo del medio transportador"* debiendo ser el mismo registrado y suscripto por el Agente de Transporte Aduanero y que este ingresara al SIM sus datos en el campo "Habilitado" y los del transportista propietario y/o explotador del buque en el campo "Transportista".

Que conforme surge de la contestación de oficio del Departamento de procedimientos legales aduaneros a fs. 66/71 no se imputó la comisión de la infracción respecto del ATA, toda vez que de la compulsa del SIM se vislumbró que en la declaración sumaria por el efectuada -02 001 MANI 042674- se consignó la cantidad de bultos sin que hubiera diferencia entre esta y el resultado de la descarga del medio transportador.

Que de la compulsa de las actuaciones administrativas y de la documentación obrante en autos surge que el peso declarado en el conocimiento 66100-75017, correspondiente a la destinación de importación 02 001 IC04 032945 M, amparada por el manifiesto de carga n° 02001 MAN1042674T, coincide con el peso que resultó a la descarga del buque (Esto es: 1715 bultos por un total de 952.512 kg, ver impresiones de pantalla obrantes a fs. 37/38 de las act. adm.).

El manifiesto de carga es confeccionado por el capitán o, más corrientemente, por el agente marítimo, sobre la base de los conocimientos y demás elementos que le entregan los cargadores. El consignatario o importador no tiene intervención en estos trámites, así como tampoco la tiene en el transcurso del viaje. Su injerencia recién comienza en el puerto de destino (Código Aduanero Comentado, art. 142, Tomo 1, pág. 341).

Que, entonces, el agravio de las coactoras respecto de que las diferencias detectadas se encontrarían dentro de la esfera de responsabilidad del transportista y del Agente de Transporte Aduanero, no puede prosperar, toda vez que la imputación de autos no está vinculada con la intervención de estos en la operación aduanera bajo análisis.

X. Que, el art. 907 del C.A. establece la responsabilidad solidaria del importador o exportador por el hecho punible cometido por el despachante de aduana en aquellos casos que los hubiere representado.

Que para eximirse de responsabilidad es necesario que el despachante de aduanas demuestre que cumplió con las obligaciones a su cargo, lo que resulta de haberse ajustado a las instrucciones de su mandante. Tal comportamiento puede acreditarse mediante el cotejo de lo declarado con la factura comercial y demás documentación complementaria del despacho que el importador debió darle y que debe adjuntarse al despacho de importación.

Que en este sentido, corresponde precisar que el servicio aduanero consideró configurada la infracción de marras por las diferencias detectadas en la segunda pesada, atento el importador no habría tomado los recaudos pertinentes —dada las posibles variaciones que presentara la mercadería conforme ilustra la factura comercial y su traducción-, utilizando la figura del ignorando contenido, en los términos del art. 221 del C.A.

Que, por su parte, la coactora despachante de aduanas arguye haber cumplido con las obligaciones inherentes a su cargo, siguiendo las instrucciones de su representado en la operación aduanera.

Así pues, de la compulsa de las actuaciones administrativas y a fs. 76/78 de los principales se desprende que la imputada declaró la mercadería amparada en la destinación en trato, conforme lo consignado en las factura comercial número 21643, destinada al importador THUBIER S.A., obrante dentro del sobre contender a fs. 6 del expediente administrativo.

Que, como se señalara precedentemente, la denuncia efectuada por personal de resguardo el día 12.07.2002 como resultado del pesaje efectuado en la Terminal 4 SA de la mercadería contenida en los camiones que la transportaban con destino a las instalaciones de la importadora, se encuentra dentro de la variación señalada en la factura comercial Nro 21643 (ver sobre de fs. 6 de los antecedentes). Que si bien el servicio aduanero reconoce la posible variación física que podría presentar la mercadería equivalente al *5%* y que dicha circunstancia consta de la propia factura comercial, no menos cierto es la inacción de la parte por demostrar tal variación mediante la prueba pertinente, máxime cuando la oficialización de la destinación en trato tuvo lugar en fecha, 28.06.2002, concluyendo la segunda pesada en fecha de salida del 12.07.02.

Que respecto de las diferencias detectadas de 36.048 kg en mas con relación a la declaración comprometida y el argumento vertido por la demandada respecto de la posibilidad del declarante de hacer uso del instituto de "toma de contenido" para conocimiento previo de la mercadería arribada en los términos del art. 221 del CA para así ajustar su

declaración a lo verificado, tampoco puede prosperar, toda vez que las eventuales variaciones fisicas de la mercadería estaban comprendidas en la factura que el imputado utilizó como documentación para efectuar la declaración comprometida. Asimismo, del resultado de la descarga del buque OBL OMNI en fecha 2 1.06.02 no se verifican diferencias con lo declarado tanto por el ATA como por el despachante de aduanas.

Que, asiste razón a la demandada en cuanto a que cada sujeto que presenta una declaración ante el servicio aduanero es responsable de la misma por el contenido de la declaración. Sin perjuicio de lo cual, a la luz de las pruebas producidas, la DGA no logra fundar la pretensión punitiva.

CUADRO FACTURA			
Item	**MT**	**Lbbs**	**kg**
1	568729	1253705	568728943,1
2	70799	156150	70798992
3	151598	334244	151597948
4	160027	352826	160026983
TOTAL	**951153**	**2096925**	**951153,000 kg**

CUADRO DI 02 001 IC04 032945 M			
	Tn	**Lbbs**	**kg**
Item 1	799,555	1762717182	799555,000
Subitem 1.3	799,53	1762662	799530
Item 2	151,598	334216407	151598
Subtotal	951952,53	2098696251	951952,530
Total declarado	**952512**		**952512,000 en 1715 bultos**

CUADRO 02 001 MANI 042674 T			
CONOCIMIENTO	**Bultos**	**kg**	**Tn**
USHOU 66100-7501	1715	952512	952,512
TOTAL	**951952,53**	**20986962251**	**951,95253**

Entonces, es preciso afirmar que la sumariada se avocó a la documentación brindada por el importador, que a su vez advertía sobre las eventuales variaciones fisicas que en más o en menos podría sufrir la mercadería y que a la postre el sobrante detectado se encuentra dentro de las posibles variaciones contempladas (+1- 5% de tolerancia en cantidad por medida y en total, conforme ilustra la Factura Comercial Nro. 21643 obrante juntamente con la documentación Aduanera en el sobre de fs. 6 de los antecedentes administrativos). En este sentido, tal como se desprende del cuadro que antecede la sumariada declaro un 0,15% en más del peso que surge de la factura Nro. 21643. Sin perjuicio de lo cual, bien pudo el Sr. Tornay en oportunidad de que el personal de resguardo confinara a deposito el sobrante detectado, prestar al servicio aduanero una aclaración de las circunstancias a la luz de la documentación respaldatoria de la operación aduanera en trato. De todas formas, la diferencia detectada de 36.048 kg representa un 3,7 % de variación que se encuentra dentro del rango de tolerancia conforme el art. 959, inciso c) del CA y art. 97 del decreto 1001/82.

Que por un exceso de rigorismo fiscal el servicio aduanero consideró a las coactoras responsables de los efectos infraccionales (art. *954*, ap. 1, incs. a y c del C.A.) y a la importadora responsable de los tributarios derivados de la inexactitud de su declaración. Ello, por cuanto, no tuvo en cuenta las eventuales variaciones fisicas que en más o en menos podría sufrir la mercadería importada. Asimismo, no resulta razonable requerirle al importador que accediere al instituto "toma de contenido" en los términos del art. 221 CA por resultar ello inoficioso dadas las condiciones de la mercadería cuyas variaciones físicas posibles surgían de la factura comercial y su traducción.

Que, entonces, considero que en autos no se encuentran reunidos los elementos del tipo, para configurar la infracción prevista y penada por el art. 954 y, asimismo, que el despachante de aduanas cumplió con los deberes que le impone la legislación aduanera, de conformidad con los arts. 902 y 908 del Código Aduanero. Por lo que, corresponde revocar la resolución apelada, con costas.

XI.- Que atento el modo en que se resuelve, deviene abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones invocadas.

Por lo expuesto, **voto por:**

1) Rechazar la excepción de nulidad oçuesta por la coactora TUBHIER S.A., sin costas.

2) Revocar la resolución DE PRLA 1760/2009, recaída en la actuación 12036-387-2008, en cuanto condena a la actora conjuntamente con el despachante de aduana Jacinto Miguel Tornay por la comisión de la infracción prevista y penada

por el art. 954, incs. a) y c) del CA.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato efectuado en los considerandos I a VI del voto del Dr. Soria.

II.- Que adhiero a las conclusiones arribadas en los considerandos VII a IX, sin embargo disiento con la solución propuesta el considerando X por la consideraciones que paso a exponer.

III.- Que corresponde resolver si se ajusta o no a derecho la resolución apelada en autos, en cuanto condena a las aquí recurrentes TUBHIER SA y el Sr. despachante de aduanas Jacinto Miguel TORNAY, al pago de una multa por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, incs. a) y c), del C.A., a la vez que se le reclama el pago de tributos a la firma importadora, respecto de la operación documentada mediante la destinación de importación para consumo nº 02001 IC04 032945M.

Que, la norma sanciona a quien 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 -en lo que aquí interesa- *"a) un perjuicio fiscal (...)"* y *"c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere (...)"*.

Que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que de la Exposición de Motivos del C.A. 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.

Que ello se relaciona directamente con el hecho de que el sistema aduanero, con miras a posibilitar la fluidez y celeridad en el comercio internacional de mercaderías, descansa sobre los principios básicos de "declaración previa" y "despacho en confianza", que exigen precisamente la veracidad y precisión en la declaración comprometida, toda vez que no toda la mercadería que se pretende importar o exportar es objeto de verificación, sino que ello depende del sistema de selectividad, que determina cuáles serán las mercaderías que serán objeto de verificación por parte del servicio aduanero a los efectos de otorgar o no la autorización pertinente a los fines de su introducción a plaza o su salida al exterior. El servicio aduanero confía en que el importador efectivamente importa lo que ha declarado.

Que el servicio aduanero en los fundamentos de la resolución apelada manifiesta ... "que si bien la encartada entiende que la diferencia de cantidad detectada se encuentra dentro de la esfera de responsabilidad del transportista, manifestando que en oportunidad de documentarse la destinación de importación lo datos tomados en cuenta para realizarlo fueron tomados de lo declarado por el agente de trasporte, no es menos cierto que de la lectura de la factura comercial la unidad de venta resulta ser tonelada, especificándose que por las características del producto "tubos negros de acero para fabricación de cuplas" resulta factible la variación en cantidad: se indica "tolerancia en la cantidad : +/- 5% por medida y en el total". Asimismo, … "dado, que no resulta oponible al servicio aduanero, sino que resultaba elemento suficiente para que el importador, tomando los recaudos del caso, utilizara la figura del ignorando contenido a los efectos de formular la declaración en orden a la mercadería efectivamente ingresada, comprometiendo una declaración aduanera correcta".

Que dentro de la documentación complementaria incorporada en el sobre contenedor obrante a fjs. 6 de los antecedentes administrativos, se encuentra la factura comercial N° 21643 del 22/5/2002, en donde se consignó expresamente (en idioma inglés): … "Tolerancia en la cantidad: +/- 5% por medida y en total". Dicho ello y siguiendo la secuencia operativa, y conforme surge de fs. 62 de autos, con fecha 18/6/2002 la mercadería arribo mediante medio acuático, que recién la importadora y el despachante aduanas con fecha 28/6/2002 destinaron la importación a consumo de la mercadería en trato, y esta correlación entre la documentación que tuvieron a la vista al momento de documentar y las fechas expuestas me permite afirmar que tanto la importadora como el despachante tenían conocimiento de las posibles diferencias que podía arrojar el pesaje de las mercaderías al momento de descargar la misma y que, sin perjuicio de ello, las coactoras optaron por documentar la operación como despacho directo a plaza (IC04), asumiendo con dicha elección operativa, la responsabilidad por la exactitud de lo que se declaraba.

Al momento de realizar las tareas de control, el servicio aduanero constato una enorme diferencia de 36.048 kgs. entre la mercadería declarada y la efectivamente descargada, es decir que, conforme surge de la planilla de pesos obrante a fjs. 4/5 de las Act. Adm., el servicio aduanero constató que sobraba el equivalente a más de un camión de mercadería.

Que atento las constancias obrantes en la Factura Comercial en donde se advertía la posible diferencia en +/- 5% en la cantidad de la mercadería, correspondía tomar las previsiones pertinentes a efectos de comprometer una declaración

exacta y veraz.
Entre otras alternativas, se encuentra previsto en el Código Aduanero el instituto de “Ignorando Contenido” que en su art. 221 dispone: “*…Dentro de los primeros DIEZ (10) días del plazo establecido en el artículo 217, el interesado puede declarar que ignora todas o algunas de las condiciones de la mercadería que habrá de ser objeto de destinación, indicando el número, marca y envase u otras características suficientes para su individualización. En tal caso debe proceder a su revisación a fin de comprometer una declaración aduanera correcta. Tanto la toma de contenido como la solicitud de destinación aduanera correspondiente deben efectuarse dentro del plazo de VEINTICINCO (25) días, contado a partir del arribo del medio transporte.*”. Esta y otras alternativas no fueron utilizadas para evitar consumar una declaración falaz e inexacta.
Que como quedó demostrado en el despacho de importación en trato, no se declaró el total de la mercadería contenida, en tanto que la misma difiere de la que finalmente resultó del control físico de la mercadería que se detecta una diferencia en más (sobrante) de 36.048 kg -conforme planilla de control de peso de fs. 4/5 de los antecedentes administrativos, en que se descargan los tickets de balanza- en virtud de la denuncia realizada por la División Resguardo II, que por lo tanto para que se configure la infracción endilgada resulta necesario, no sólo que la diferencia resulte de la comprobación de la mercadería, sino también que la misma, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir un perjuicio fiscal, como en el caso de autos.
Que el art. 956, inc. b), del C.A., prescribe que: “*se entiende por perjuicio fiscal 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*”, en consecuencia, cabe concluir que se encuentra configurada la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A.
Que, dicho ello, corresponde tratar la resolución apelada en autos, en cuanto condena a la firma importadora y al despachante de aduana al pago de una multa por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., en relación a la operación documentada mediante la destinación de marras.
Que el suscripto disiente de la imputación por el art. 954, ap.1 inc. c) del C.A. efectuada por el servicio aduanero atento que no se encuentra acreditado en autos que se hubiere producido un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere por lo que, a su respecto, deviene procedente su revocación por inexistencia del concurso ideal planteado y en consecuencia, la modificación del importe de la multa aplicable (conforme los parámetros detallados “infra” en el punto VI), atento devenir inaplicable lo previsto en el art. 954 ap. 2do. del C.A..
IV.- Que con relación a los agravios vertidos por el despachante de aduanas, cabe señalar que de la prueba producida por éste a fs. 19 de autos, resulta que la firma importadora -recurrente- manifestó que el despachante ha documentado el despacho de importación de marras en un todo de acuerdo con las instrucciones que se le impartieran desde la empresa.
Que, conforme el principio sentado en el art. 908 del CA, el despachante de aduana no es penalmente responsable en materia infraccional si prueba haber cumplido las obligaciones a su cargo. Ello ha sido interpretado por reiterada jurisprudencia de modo que no resulte responsable quien no se ha apartado de las instrucciones impartidas por su mandante. Creemos que se trata de una generalización arbitraria, ya que el despachante de aduana no sólo actúa como mandatario del importador-exportador, carácter que lo obliga a desenvolverse dentro de los límites del poder otorgado, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías y, en este aspecto, debe actuar ajustado a derecho y colaborar eficazmente con el servicio aduanero.
Por ello, el sólo hecho de invocar haber seguido instrucciones de su mandante, y aun cuando su mandante haya presentado una nota pretendiendo exculparlo, no puede resultar eximente de responsabilidad, en los términos del art. 908 del CA, de quien ha sido negligente en el ejercicio de sus funciones. Sin duda ese análisis requiere extrema prudencia, a fin de evitar criterios rigoristas que impliquen exigir del despachante de aduana una conducta imposible, de acuerdo a su saber y experiencia. Pero también debemos tener presente su función de “auxiliar del servicio aduanero”, esto es, colaborador en la correcta gestión aduanera.
En el caso de autos se evidencia que el despachante de aduana actuó, cuando menos, de manera imprudente, cuando teniendo en vista la advertencia que surgía de la Factura Comercial, comprometió la declaración sin corroborar la exactitud de la cantidad de mercadería arribada.
Debe tenerse presente que se trata de un profesional especializado en la gestión aduanera y, por lo tanto, conocedor de las consecuencias emergentes de su conducta. En ese sentido, con su actuar despreocupado, el despachante de aduana inobservó las reglas del debido cuidado.

Que, en virtud de lo expuesto precedentemente corresponde confirmar el fallo en cuanto condena al despachante por infracción al art. 954 ap.1 inc. a) del CA..

V.- Que, sin perjuicio de la forma en que se resuelve la presente, corresponde aclarar que en autos no resulta de aplicación la tolerancia prevista en el artículo 959, inciso c), del Código Aduanero ni la que surge de su artículo reglamentario (art. 97 del Decreto N° 1001/82), toda vez que: a) la mercadería sobrante detectada, clasifica en una misma posición arancelaria y excede el dos (2%) por ciento de su unidad de medida, y b) que la mercadería de marras, por sus condiciones intrínsecas o circunstancias extrínsecas, no son susceptible de disminuir o aumentar su cantidad, conforme lo exige la normativa para el caso específico.

VI.- Que en relación a las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, es que debe señalarse la reciente doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)”, sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que “(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177)”.

Que, justamente, sobre esa base, concluye que “(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal”.

Que, ello así, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de percepciones de IVA adicional y de impuesto a las ganancias, por lo que corresponde revocarlas, con costas por su orden, en virtud de que el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es de fecha posterior al dictado de la resolución objeto de apelación, como así también a la fecha de la presente interposición de recurso.

Que, por lo tanto, de lo resuelto en el párrafo precedente es que corresponde modificar la exigencia tributaria, tomando para ello la liquidación de fs. 13 de los antecedentes, conforme se detalla a continuación:

Valor en aduana de la mercadería del 02001 IC04 032945M	Derechos de importación 17,5%	T.E.	Base IVA	IVA 21%	Total Tributos
$ 82.193	$14.383,87	$410,97	$96.987,80	$20.367,54	$ 35.161,41

Que, en consecuencia, la coactora Tubhier SA adeuda la suma de TREINTA Y CINCO MIL CIENTO SESENTA Y UNO CON CUARENTA Y UN CENTAVOS ($ 35.161,41) en concepto de tributos (derechos de importación, tasa de estadística e IVA) con más los intereses del art. 794 del C.A.

Por ello voto, por:

1.- Rechazar la excepción de nulidad opuesta por la coactora TUBHIER SA, sin costas.

2.- Confirmar parcialmente el art. 1° de la resolución PRLA n° 1760/2009 dictada en las actuaciones n° 12036-387-2008, en cuanto condena a la firma TUBHIER SA y al despachante de aduanas TORNAY JACINTO MIGUEL al pago de una multa por la suma de pesos TREINTA Y CINCO MIL CIENTO SESENTA Y UNO CON CUARENTA Y UN CENTAVOS ($ 35.161,41), por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a) del CA. Con costas.

3.- Revoca parcialmente el art. 1° de la resolución PRLA n° 1760/2009 dictada en las actuaciones n° 12036-387-2008, en cuanto condena a la firma TUBHIER SA y al despachante de aduanas TORNAY JACINTO MIGUEL al pago de una

multa, por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c) del CA. Con costas.
4.- Confirmar parcialmente el art. 3° de la resolución DE PRLA n° 1760/2009, dictada en el expediente n° 12036-387-2008, declarando que los tributos adeudados por TUBHIER SA ascienden a la suma de TREINTA Y CINCO MIL CIENTO SESENTA Y UNO CON CUARENTA Y UN CENTAVOS ($35.161.41) en concepto de tributos (derechos de importación, tasa de estadística e IVA) con más los intereses del art. 794 del C.A, con costas.
5.- Revocar las percepciones de impuestos a las ganancias e IVA adicional, con costas por su orden.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez.

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

1.- Rechazar la excepción de nulidad opuesta por la coactora TUBHIER SA, sin costas.
2.- Confirmar parcialmente el art. 1° de la resolución PRLA n° 1760/2009 dictada en las actuaciones n° 12036-387-2008, en cuanto condena a la firma TUBHIER SA y al despachante de aduanas TORNAY JACINTO MIGUEL al pago de una multa por la suma de pesos TREINTA Y CINCO MIL CIENTO SESENTA Y UNO CON CUARENTA Y UN CENTAVOS ($ 35.161,41), por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a) del CA. Con costas.
3.- Revoca parcialmente el art. 1° de la resolución PRLA n° 1760/2009 dictada en las actuaciones n° 12036-387-2008, en cuanto condena a la firma TUBHIER SA y al despachante de aduanas TORNAY JACINTO MIGUEL al pago de una multa, por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c) del CA. Con costas.
4.- Confirmar parcialmente el art. 3° de la resolución DE PRLA n° 1760/2009, dictada en el expediente n° 12036-387-2008, declarando que los tributos adeudados por TUBHIER SA ascienden a la suma de TREINTA Y CINCO MIL CIENTO SESENTA Y UNO CON CUARENTA Y UN CENTAVOS ($35.161.41) en concepto de tributos (derechos de importación, tasa de estadística e IVA) con más los intereses del art. 794 del C.A, con costas.
5.- Revocar las percepciones de impuestos a las ganancias e IVA adicional, con costas por su orden.

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese (arts. 59 del RPTFN y 1162 del CA).

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 59 del RPTFN y 1162 del CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.31 13:03:22 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.01 09:23:29 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.01 10:52:46 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.01 10:52:47 -03:00