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

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2023-46523854-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Abril de 2023

**Referencia:** EX-2021-78289535-APN-SGASAD#TFN CRUCERO DEL NORTE S.R.L. (Sentencia)

---

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: "**CRUCERO DEL NORTE S.R.L. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", Expediente **EX-2021-78289535-APN-SGASAD#TFN**,

**El Dr. Miguel N. Licht dijo:**

**I.-** En el caso que se presenta a consideración se impuso una multa y sanción de comiso a una empresa cuya actividad comercial en apariencia consiste en prestar un servicio de encomiendas por medios terrestres. El servicio aduanero consideró que la empresa transportó mercadería importada con fines comerciales en transgresión a las disposiciones legales que exigen recaudos identificatorios relativos a su ingreso en debida forma. El recurrente cuestiona la validez del procedimiento administrativo por el que se apertura las encomiendas y cuestiona su legitimación pasiva. Básicamente dice que los destinatarios de la mercadería son los cocontratantes del servicio de encomiendas y que la mercadería fue transportada por otra sociedad comercial. En relación a este último punto dice que su actividad está ceñida al alquiler de la bodega de los ómnibus a favor de las empresas transportadoras.

**II.-** De su lado, en su responde, el representante del organismo fiscal solicita el rechazo de la apelación planteada por la actora. Luego de efectuar una breve reseña de los hechos, destaca un vacío de argumentos en los agravios de la apelante, los que solamente se basan en la falta de fundamentación de la resolución aduanera, sin efectuar mención alguna sobre la infracción investigada por el servicio aduanero. Menciona que la resolución aduanera es acertada, dado que la cantidad y estado de la mercadería secuestrada no permite otra conclusión posible que la comisión de la infracción prevista en el art. 986 del Código Aduanero (CA). Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

**III.-** En el caso que se presenta, la empresa en cuestión ha sido multada y sancionada por el servicio aduanero debido a que se consideró que transportó mercancías importadas con fines comerciales sin

cumplir con los requisitos legales necesarios para su ingreso en debida forma. El recurrente, por su parte, cuestiona la validez del procedimiento administrativo por el que se abrieron las encomiendas y la legitimidad de la empresa para ser sancionada.

En relación al primer punto, es importante destacar que el servicio aduanero tiene la facultad de abrir y revisar las encomiendas que ingresan al país para verificar que se cumplan con las disposiciones legales relativas al ingreso de mercancías importadas.

En ese sentido, cabe recordar que existen varios precedentes que respaldan el derecho del servicio aduanero de abrir y revisar encomiendas. Por ejemplo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Automotores Atlántica S.A." (CSJN, 17/11/1998) afirmó que la autoridad aduanera tiene la facultad de revisar las mercancías importadas con el fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables.

En el caso, podemos observar que la Resolución definitiva objeto del presente análisis tiene como base el procedimiento de control efectuado por personal de Gendarmería Nacional en la Ruta Nacional N°27, donde se constató que un ómnibus perteneciente a la firma apelante transportaba bultos en calidad de encomienda que, por sus dimensiones, forma y tamaño hicieron presumir al personal actuante que se trataba de mercaderías en infracción al CA. Adentrándonos en el análisis del acta cuestionada, en lo que aquí interesa, la misma dice: “El funcionario de AFIP DGA Concordia que suscribe Guillermo Volpi (…) el funcionario de Gendarmería Nacional 1er Alferez Edgar Sebastian Maciel (…) y los testigos hábiles Oscar Antonio Morilla (…) y Darío Daniel Olivera (…) proceden a efectuar la apertura de los bultos involucrados en la actuación en trato, los que eran transportados por el vehículo de la empresa Crucero del Norte con matrícula colocada OCY-767 que diera lugar a la actuación SIGEA 12475-883-2017”.

De lo citado precedentemente, se desprende que las personas involucradas en el acto poseen su firma individualizada al final del mismo, no teniendo ningún tipo de vicio que permita inferir la nulidad pretendida por la actora. Asimismo, debemos recordar que , a efectos de la procedencia de una nulidad, debe existir un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no indican la defensa 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, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar.

Por lo tanto, el procedimiento administrativo llevado a cabo por el servicio aduanero se ajusta a las normas y regulaciones aplicables.

En cuanto a la argumentación del recurrente de que los destinatarios de la mercancía son los cocontratantes del servicio de encomiendas y que la mercancía fue transportada por otra sociedad comercial, esto no exime a la empresa de su responsabilidad en el transporte de mercancías sin cumplir con las disposiciones legales aplicables. La empresa es responsable de asegurarse de que sus servicios se presten de acuerdo con las regulaciones aplicables, independientemente de si la mercancía es transportada por otra sociedad comercial o si los destinatarios son cocontratantes del servicio.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Mercedez Benz Argentina S.A. c/ DGA" (CSJN, 21/3/2013) sostuvo que la actividad de transporte de mercancías implica la asunción de una responsabilidad por parte del transportista en cuanto a la verificación del cumplimiento de las regulaciones aduaneras aplicables. Por lo tanto, si la empresa en cuestión estaba involucrada en la importación de mercancías, se encontraría sujeta a las regulaciones y sanciones aplicables.

Sin embargo, encuentro que resulta crucial para determinar la legitimidad de la sanción aplicada si la empresa realmente prestaba un servicio de encomiendas o si, por el contrario, estaba involucrada en la importación de mercancías con fines comerciales. Si se demuestra que la empresa no se dedicaba exclusivamente al servicio de encomiendas, sino que también estaba involucrada en la importación de mercancías, entonces estaría sujeta a las regulaciones y sanciones aplicables a dicha actividad.

Es que, en efecto, la figura infraccional aplicada no podría ser realizada por cualquier sujeto. Una razonable y discreta interpretación de la norma permite colegir que requiere, para poder ser autor, una específica cualificación en el agente.

**IV.-** A mayor abundamiento procede hacer notar que el propósito comercial que tiene el transportista no es sobre la mercadería en sí, sino el transporte de la misma hacia su destino final, cobrando un monto establecido previamente por dicha operación. El mero transporte a título oneroso de la mercadería no constituye el fin comercial que la normativa exige que debe tenerse sobre la propia mercadería. Sobre este punto, queda acreditado mediante las actas labradas, que la actora no vendía las mercaderías en ocasión de ser transportadas, sino que se encontraban en bultos cerrados, individualizándose, a través de las "guías/remito" y por los datos que constan en las mismas, tanto a los remitentes como a los destinatarios.

En efecto, se debe ponderar que la recepción de mercadería en bultos cerrados impide al receptor apreciar las características intrínsecas de la mercadería a transportar (por ejemplo, no podrá apreciar si son nacionales o extranjeras, y en este último caso –y si fueran de las sujetas a medios identificatorios- si tienen o no aplicados o adheridos esos medios). Sobre este punto debemos recordar que las empresas de transporte se encuentran sujetas a las disposiciones de la Ley de Correos N°20216 y sus modificatorias, a través de la cual se establece la inviolabilidad de los envíos postales en su art. 6: "La inviolabilidad de los envíos postales, importa la obligación de no abrirlos, apoderarse de ellos, suprimirlos, dañarlos o desviarlos intencionalmente de su curso, ni tratar de conocer su contenido, así como de no hacer trascender quienes mantienen relaciones entre sí o dar ocasión para que otros cometan tales infracciones. Todo empleado o persona afectada al servicio, está obligada a prestar juramento de guardar estrictamente el secreto postal". En tal entendimiento del asunto, se infiere la irrazonabilidad de exigirle al transportista –con carácter previo a la efectiva recepción y al transporte- que los abra para verificar su contenido.

Por lo demás, este último no podría analizar si las mercaderías que fuesen de origen extranjero han sido legalmente introducidas al país, sino que tampoco se encuentra reglado por nuestro ordenamiento jurídico que el remitente o cargador que le entrega las mercaderías deba consignar en documento alguno la individualización del o de los despachos de importación de tales mercaderías.

**V.-** En precedentes anteriores he hablado de que la responsabilidad en materia sancionatoria administrativa no se basa en la intención o culpa del sujeto, sino en el hecho de no cumplir con las obligaciones

establecidas por la normativa. La imputación no requiere una evaluación moral del sujeto, sino una evaluación de su cumplimiento de las obligaciones. Además, la magnitud de la sanción no debe estar relacionada con la culpa, sino con el cumplimiento de las obligaciones. En este sentido, se diferencia de la teoría del delito y su enfoque en la acción, tipicidad, antijuricidad y culpabilidad. El principio de culpabilidad no se aplica en la misma forma en la materia sancionatoria administrativa.

Para simplificar podría decir que, en el ámbito administrativo, el enfoque se centra en el cumplimiento de la obligación y no en la moralidad o la intención del sujeto. En lugar de evaluar la culpa o el dolo, la administración evalúa si la conducta del sujeto cumple con las normas establecidas y, en caso contrario, puede imponer sanciones. Además, en la materia sancionatoria administrativa, también se puede responsabilizar por hechos realizados por terceras personas, estableciéndose una forma de responsabilidad objetiva. Así pues, en materia sancionatoria administrativa es posible responsabilizar por hechos que escapan a la consciencia, voluntad o control del sujeto, como los realizados por terceras personas e introducir una forma de responsabilidad objetiva. En rigor, sucede que, en el ámbito administrativo, encuadrado una conducta en una norma sancionadora, no corroborándose ninguna causa de justificación, no es menester preguntarse si el agente obligado actuó con dolo o culpa.

Considerados así sumariamente, la sanción administrativa se enfoca más en el cumplimiento de la obligación y en la protección del interés público, en lugar de centrarse en la responsabilidad moral del sujeto. Además, el castigo administrativo no debe ser excesivo y no debe estar relacionado con la intensidad de la culpa o responsabilidad moral del sujeto. La finalidad de la sanción administrativa es garantizar que se cumplan las normas y regulaciones establecidas, y no castigar al sujeto por su conducta. De acuerdo con los criterios antes señalados, son elocuentes los problemas que depararía la incorporación plena de los elementos de la teoría del delito y sus categorías analíticas de acción, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad en la materia administrativa sancionadora.

Abreviando: en el ámbito sancionador administrativo, la responsabilidad es diferente a la responsabilidad penal. En este ámbito, la responsabilidad se basa en la violación de una norma administrativa y no se requiere una evaluación moral del comportamiento del sujeto sino una evaluación sobre su cumplimiento de la obligación. Además, en la imputación de responsabilidad, no se requiere investigar la persona física que tenía el control del hecho. La sanción administrativa no tiene como objetivo castigar por la culpa o el dolo del sujeto, sino por su incumplimiento de una obligación. En consecuencia, la magnitud de la sanción no debe ser proporcionada a la culpa del sujeto para evitar un exceso de punición.

Este punto se puede destacar observando que la obligación de cumplir con las normas administrativas recae sobre la persona que se encuentra en posición de hacerlo, independientemente de su conocimiento o intención de incumplir con dichas normas. En este sentido, el principio de culpabilidad no es un requisito para imponer una sanción administrativa, aunque esto no significa que no se puedan tomar en cuenta factores como la culpa o el dolo en la determinación de la magnitud de la sanción.

**VI.-** Sin embargo, es importante destacar que esta forma de entender la responsabilidad administrativa está sujeta a limitaciones y excepciones. Precisamente, en este caso se pone de manifiesto dos excepciones a los principios generales que rigen la materia sancionadora administrativa.

Por un lado, la figura aplicable demanda inequívocamente la presencia de un factor subjetivo de atribución. Sin una actuación dolosa por parte del acusado, la figura endilgada resulta inaplicable, ya que solamente puede ser sancionado aquel que posee la mercadería con un propósito "comercial y/o industrial".

Por otro lado, a todo evento, la normativa específica que se aplica hace imposible achacar una falta de diligencia debida a la empresa de encomienda. Permitidme que insista respecto de la recepción de mercadería en bultos cerrados. Como subyace, existen situaciones en las que el cumplimiento de la norma administrativa resulta imposible, como cuando existe una circunstancia de fuerza mayor que lo impide. En estos casos, la sanción administrativa no sería aplicable.

Hemos de realzar que existen dos formas de responsabilidad objetiva en el ámbito sancionador administrativo: la imputación objetiva y la responsabilidad objetiva expresa. La imputación objetiva se basa en hechos objetivos, pero aun así se permite al sujeto imputado el derecho a la defensa y a demostrar causales eximentes de su responsabilidad. Por otro lado, la responsabilidad objetiva expresa, no garantiza la presunción de inocencia ya que no permite al sujeto imputado demostrar causales eximentes de su responsabilidad.

En ese contexto, deseo subrayar que la relación de imputación no podría ser de una normatividad absoluta, lo que significaría que la persona responsable sería garante absoluto del cumplimiento de la orden administrativa, habida cuenta de que estas sanciones deben ser proporcionadas y estar sujetas a los límites y garantías establecidos en la Constitución y en el resto del ordenamiento jurídico. Además, es importante destacar que la responsabilidad objetiva no implica que el sujeto sancionado sea considerado culpable de forma automática. La imputación objetiva de una conducta sancionable solo significa que el hecho se considera como un incumplimiento de un deber u obligación establecido en la ley, y que, por lo tanto, es posible aplicar una sanción. Sin embargo, el sujeto sancionado tiene derecho a defensa y a alegar circunstancias o causales que lo eximan de responsabilidad, como cuando el hecho imputado es imposible de cumplir por cualquier persona en cualquier momento y lugar debido a circunstancias superiores.

En otras palabras, si existiera una situación legítima y superior que justificara el incumplimiento, entonces no se considerará una infracción y, por lo tanto, no se aplicará la sanción prevista. Esto podría ocurrir, por ejemplo, en situaciones de fuerza mayor o en casos donde la conducta impuesta resulte de imposible cumplimiento para cualquier persona en tiempo y lugar. Es importante destacar que el establecimiento de estas causales eximentes es responsabilidad del legislador y su aplicación dependerá del análisis de cada situación en particular. Pero, no siempre es menester que el sentenciante ahonde en si ha existido dolo o culpa si la norma sancionatoria administrativa prescinde de ese recaudo. Efectivamente, en el ámbito administrativo, la responsabilidad sancionatoria puede estar basada en un criterio objetivo, independiente de las circunstancias personales del responsable, como el incumplimiento de una obligación impuesta por la ley o la comisión de una conducta prohibida. Por lo tanto, el éxito de la regulación administrativa sancionatoria se logra cuando se evita la necesidad de evaluar la intención o el grado de culpa del responsable, y se enfocan en métodos estandarizados para determinar su responsabilidad.

Importa dejar sentado además que la imposición de sanciones por responsabilidad objetiva no es de carácter excepcional en el derecho administrativo sancionador si bien está sujeta a ciertos requisitos. En

efecto, las sanciones por responsabilidad objetiva se ajustan a la Constitución siempre y cuando carezcan de finalidad eminentemente retributiva, es decir, sanciones que no solamente comprometen de manera específica la función administrativa, sino que se imponen en razón del desdén que exhibe el encartado respecto del cumplimiento de la norma.

Permitdme ahora que insista en que, dadas las circunstancias señaladas, resultan evidentes las notables diferencias con el campo punitivo, donde las condiciones personales son decisivas para determinar la responsabilidad sancionatoria. Realmente, bajo la perspectiva que se considera adecuada, en gran medida, el éxito de la regulación administrativa sancionatoria depende de evitar la introspección en las cuestiones personales y profundizar en métodos estandarizados de responsabilidad. Desde el punto de vista institucional, esa situación contribuye a la eficacia del sistema y al evidente ahorro de recursos en la determinación de la responsabilidad sancionatoria administrativa. En esta situación, es importante tener en cuenta que se espera del obligado que, al conocer los elementos de riesgo que encierra el ejercicio de su actividad, evite cualquiera de los previsibles.

La imposición de sanciones por responsabilidad objetiva tiene intrínseca relación con el hecho de que el éxito regulatorio depende el ahorro de recursos para determinar la responsabilidad sancionatoria. Sin embargo, existen situaciones previsibles que pueden estar justificadas por el regulador y en las que se tolera un margen de riesgo. Bajo la modalidad de imputación susceptible de ser establecida por el derecho administrativo sancionador, es posible que se haga responsable al obligado por las acciones de la víctima que termina dañando sus propios bienes jurídicos. La culpa de la víctima debe ser la única causa del hecho y tener las características de imprevisibilidad e inevitabilidad propias del caso fortuito o la fuerza mayor.

Por ello, **voto por:**

1. Revocar la Resolución N°275/2020, dictada por el Administrador de la Aduana de Concordia.

2. Costas a la vencida.

**La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:**

1. Adhiero en lo sustancial a la parte resolutiva del voto del Dr. Licht.

2. No obstante ello, atento que se llega a dicha conclusión basándose en cuestiones de interpretación que redundan en el favorecimiento del administrado, opino que hay suficientes fundamentos para imponer las costas en el orden causado. Así lo voto.

**El Dr. Horacio J. Segura dijo:**

Sin perjuicio del lógico razonamiento jurídico del Sr. Vocal instructor, cabe resaltar que el tipo infraccional por el cual se sanciona al apelante prevé que la tenencia de la mercadería tenga (en poder del Tenedor) un fin comercial ó industrial; circunstancia que difiere del “transporte” de dicha mercadería. En idéntico sentido se expidió esta Sala en el precedente “TRAMAT S.A. C/DGA”, Expte. Nº 24.013-A entre otros pronunciamientos similares.

Por ello, adhiero en lo sustancial al voto del Sr. Vocal Instructor.

De conformidad al acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1. Revocar la Resolución N°275/2020, dictada por el Administrador de la Aduana de Concordia.

2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.04.25 13:34:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.04.25 13:49:42 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.04.25 17:31:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.25 17:32:10 -03:00