República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-102639240-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 15 de Septiembre de 2025

Referencia: TFN Nº 37.152-A; Inter American Cargo Group SA; Sentencia

---

Reunidos los Señores Vocales miembros de la Sala "F", a fin de resolver en los autos caratulados **"INTER AMERICAN CARGO GROUP S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**; Expte. **N° 37.152-A,**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 10/17 la firma Inter American Cargo Group S.A. (en adelante, "Intercargo"), por intermedio de su apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 8669/2014 dictada por el Jefe (Int.) del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12182-1895-2007. Dicha resolución la condena al pago de una multa de $17.461,66 por la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1, incisos a) y c) del Código Aduanero, y le exige el pago de tributos por la suma de U$S2.729,27, con fundamento en un supuesto faltante injustificado de dos (2) bultos sobre un total de cincuenta y cuatro (54) declarados en el manifiesto Nº 07 001 MANI 111196 U, lo que dió lugar a la confección del formulario de novedades de ingreso en depósito faltante/sobrante Nº 07 001 SBFA 004082 G.

Sostiene que la situación planteada no encuadra en el artículo 954, incisos a) y c), del Código Aduanero, que sanciona la declaración inexacta. Señala que el faltante obedeció exclusivamente a un error del cargador en origen, ajeno a la responsabilidad de "Intercargo", y fue oportunamente rectificado en tiempo y forma.

Agrega que la Aduana se limitó a afirmar que el área denunciante había ratificado la imputación, sin efectuar un análisis crítico del descargo ni valorar la prueba aportada, consistente en la Multinota, la carta de rectificación y los correos electrónicos del agente en origen, que acreditan el error inicial.

Manifiesta que, en todo caso, si pudiera imputarse alguna infracción de carácter formal, correspondería subsumirla en el artículo 994, inciso c), del Código Aduanero, que sanciona incumplimientos meramente formales de los ATA, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución Nº 4289/95.

Finalmente, enfatiza que resulta carente de lógica y razonabilidad pretender cobrar derechos de importación sobre mercadería que nunca ingresó al territorio nacional, máxime cuando el acta labrada por el depósito Megatom y la correspondencia con el agente en origen corroboran que el faltante se produjo en el punto de partida y no en el país.

Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la sentencia apelada, con costas.

II.- Que a fs. 28/31 el letrado apoderado del Fisco (AFIP-DGA), Dr. Mario Luis Vetere, se presenta en autos con poder general, y en tiempo y forma contesta el traslado del recurso interpuesto por "Intercargo". El Fisco Nacional realiza una negativa genérica, rechazando todos los hechos y defensas de la actora que no fueran expresamente reconocidos.

Sostiene que el sistema aduanero se estructura sobre la veracidad y exactitud de las declaraciones relativas a la mercadería (naturaleza, calidad, propiedades, cantidad, valores, etc.), pues cualquier inexactitud afecta tanto el control del servicio aduanero como la correcta determinación de los tributos. Recuerda que la Corte Suprema ha señalado reiteradamente (Fallos 307:871, *Subpga Cía. Estado Nacional s/ nulidad*; *Frigorífico Rioplatense*) que el bien jurídico tutelado por el artículo 954 del Código Aduanero es precisamente la exactitud de la declaración, la cual, una vez registrada, resulta inalterable.

Explica que el artículo 954 sanciona incluso la mera posibilidad de perjuicio fiscal, sin necesidad de que el daño se concrete: basta que la declaración sea apta para producirlo (conf. *Xerox S.A.*, Cám. Nac. Fed. Cont. Adm.; CSJN, *Bunge & Born Comercial S.A.*, 1998). Asimismo, aclara que la norma rige tanto para importaciones como para exportaciones, aun cuando no exista obligación de ingreso de divisas.

Afirma que "Intercargo" no aportó prueba suficiente que desvirtúe la inexactitud detectada, en sede administrativa, pues no acreditó la existencia de pagos ni de documentación distinta a la vinculada con el despacho irregular, siendo la única transferencia verificada la correspondiente a este último.

Finalmente, cita la Resolución nro. 4289/95 (Anexo IV, ap. D), que impone al Agente de Transporte Aduanero la obligación de presentar los manifiestos, responder por las inexactitudes y justificar los faltantes o sobrantes. Destaca que el ATA actúa como depositario del manifiesto y es responsable ante el servicio aduanero por su contenido.

Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que de las constancias de las actuaciones administrativas SIGEA nro. 12182-1895-2007 se desprende que la firma "Intercargo", en su carácter de Agente de Transporte Aduanero (ATA), intervino en relación con la carga arribada al territorio nacional el día 1° de julio de 2007, consignada bajo el manifiesto consolidado N° 07 001 MANI 111196 U, presentado el día 6 de julio de 2007 conforme a lo declarado en el correspondiente conocimiento de embarque (véase fs. 1/5 y 14/17 de las actuaciones administrativas).

Que al efectuarse el control en el depósito aduanero Megatom, se detectó una diferencia entre lo manifestado y lo efectivamente arribado, constatándose la falta de dos bultos respecto de los 54 bultos declarados. Tal circunstancia quedó registrada en el formulario de novedades de ingreso en depósito faltante/sobrante N° 07 001 SBFA 004082 G (véase fs. 2 de las act. adm.).

Que en fecha 13 de julio de 2007 la firma "Intercargo" presentó carta de rectificación, explicando que el faltante no era atribuible a su responsabilidad, sino que los bultos fueron extraviados en origen y como consecuencia de ello no han llegado junto a la partida correspondiente del Bill of Lading (BL) Nro. GEHAM2940743712. Para sustentar su posición, acompañó Multinota, documentación respaldatoria y correos electrónicos remitidos por el agente en origen, en los que se confirmaba expresamente que dichos bultos nunca habían sido embarcados (véase fs. 1/5 de las act. adm.).

Pese a esta presentación, el servicio aduanero formuló denuncia (véase fs. 8 del las act. adm.) y, con posterioridad, instruyó sumario en fecha 29/08/12 (véase fs. 12), imputando a "Intercargo" la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1, incisos a) y c) del Código Aduanero, al considerar que la declaración inexacta era susceptible de producir perjuicio fiscal y un egreso hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondía (véase fs. 12 de las act. adm.). Con fundamento en tales postulados, se dispuso correr vista a la firma Inter American Cargo Group S.A., que se notificó en fecha 28/04/14 (véase fs. 76 y vta., y 77vta.).

Notificada de la imputación en su contra, la firma "Intercargo" presentó su defensa en sede aduanera, alegando que cumplió en tiempo y forma oportunos con la totalidad de las obligaciones a su cargo rectificando la declaración dentro del plazo legal, y que la prueba aportada acreditaba que el error provenía del origen, sin configurar los supuestos sancionados por el artículo 954 del CÓDIGO Aduanero (véase fs. 76 y vta. de las act. adm)

Que una vez deducido el recurso —o tenida por presentada la contestación de la vista en el procedimiento infraccional—, la Secretaría de Actuación Nº 5 confirió traslado a la División Resguardo, en su carácter de área denunciante, a fin de que se expidiera respecto del descargo, y considerara lo manifestado por la firma "Intercargo" en relación con lo dispuesto en el Anexo IV D de la Resolución Nº 4289/95 (véase fs. 102 de las act. adm.). No obstante, dicha repartición se limitó a ratificar en forma genérica la denuncia inicial, sin efectuar un análisis ni valoración de la prueba acompañada (véase fs. 103 de las act. adm.). Con posterioridad, mediante Resolución N° 8669/2014, se condenó a la firma al pago de una multa de $17.461,66 y al ingreso de tributos por U$S 2.729,27, con motivo del presunto faltante no justificado (véase fs. 108/109 de las actuaciones administrativas).

IV.- Que, bajo tales premisas, nunca debe perderse de vista, al momento de resolver, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido pacíficamente, en sucesivos pronunciamientos, que el juzgamiento de las infracciones debe seguir los lineamientos que corresponde dar al juzgamiento de los delitos, lo que implica la plena aplicación de los principios del Derecho Penal en el ámbito infraccional aduanero (entre otros, Fallos: 311:2779; 303:1548; 297:215). Así las cosas, no sólo resultarían de aplicación las disposiciones generales del Código Penal, sino también aquellas emergentes de los instrumentos internacionales de Derechos Humanos, en particular, de aquellos que integran el denominado bloque federal de constitucionalidad (confr. voto del suscripto in re "La Mercantil Andina c/ DGA", del 31/7/12 de la Vocalía Nro. 13, Expte. Nro. 23.469-A).

En efecto, dicha jurisprudencia ha admitido expresamente la naturaleza penal de las infracciones aduaneras y la aplicación a su respecto de las disposiciones generales del Código Penal (sentencias del 18/10/73 in re "Guillermo Mirás S.A.C.I.F. y del 12/11/74 en autos "Linch, Mauricio s/ recurso de queja"), señalándose que "el carácter de infracción, no delito, que en principio revisten los ilícitos penales aduaneros, no empece la aplicación a su respecto de las disposiciones generales del Código Penal [...] en tanto la ley penal especial no disponga derogación expresa o tácita" (Fallos 293:670, disidencia de los Dres. Miguel Angel Bercaitz y Agustín Díaz Bialet).

En tal orden de ideas, cabe concluir que los principios de la ley penal operan, como regla, sobre las disposiciones represivas aduaneras (Fallos: 293:670), pues admitir lo contrario significaría vulnerar los principios generales del derecho penal que resultan aplicables en virtud de la naturaleza de la sanción apelada (Fallos. 310:1822).

Asimismo, también debe tenerse presente que el Alto Tribunal ha consagrado en materia de infracciones tributarias el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que

“sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente” (Fallos: 271:297; entre muchos otros).

V.- Que, en tal sentido, cabe recordar que en materia infraccional aduanera, siguiendo el principio de culpabilidad, de raigambre constitucional, el CÓDIGO Aduanero argentino adoptó el factor de atribución de responsabilidad subjetivo. Ello implicó sin duda un cambio normativo cualitativo respecto de la regulación contenida en la Ley de Aduana, que conforme las modificaciones introducidas por la ley 21.898, recogía expresamente el criterio de responsabilidad objetiva.

En la Exposición de Motivos del CÓDIGO Aduanero argentino se expresa que el sistema de responsabilidad en materia infraccional en esa norma gira en torno del cumplimiento de los deberes impuestos por el ordenamiento aduanero. En ese sentido, el artículo 902 del citado ordenamiento legal establece que no podrá imponerse sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes inherentes al régimen, operación, destinación, o cualquier otro acto o situación [...].

Ese sistema de responsabilidad conlleva que para aplicar una sanción lo que se exija es un mínimo de culpa y no necesariamente dolo. Lo que no resulta admisible es la imputación objetiva, ya que no respetaría la plena vigencia de las garantías enunciadas en el artículo 8° de la CADdHh, que conforme la doctrina de la Corte Suprema debe ser respetada por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales (conf. “Losicer”, Fallos: 335:1126).

Y, al respecto, cabe destacar que el artículo 4 del CÓDIGO Penal establece que las disposiciones generales de ese código resultan de aplicación a todos los delitos previstos por leyes especiales. Por ende, cabe colegir que entre la contravención y el delito no existe otra diferencia más que la cuantitativa (confr. Fallos 293:50, Consid. 5°, entre otros), por lo que aquellas disposiciones generales resultan también de aplicación al juzgamiento de las infracciones aduaneras.

VI.- Que el artículo 954 del Código Aduanero sanciona a quien, para cumplir operaciones o destinaciones de importación o exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera de lo que resultare de la comprobación y que, de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal; o c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto al que efectivamente correspondiere. Se trata, pues, de un tipo infraccional que requiere como presupuesto indispensable la existencia de una divergencia entre lo declarado y lo comprobado, y que además esa divergencia resulte idónea para generar alguno de los efectos previstos en los incisos citados.

Que, en el caso, la mercadería arribó al país el 1° de julio de 2007 y, el 6 de julio del mismo año, “Intercargo” —en su carácter de Agente de Transporte Aduanero (ATA)— presentó el manifiesto consolidado declarando 54 bultos, conforme a los conocimientos de embarque (Bill of Lading) emitidos por el transportista en origen. Durante la verificación se constató un faltante de dos bultos, circunstancia que motivó la confección del formulario de novedades de ingreso a depósito faltante/sobrante N° 07 001 SBFA 004082 G.

Que, frente a ello, “Intercargo” consultó al agente en origen, quien mediante correo electrónico confirmó que los bultos faltantes nunca habían sido embarcados. Dicha comunicación, incorporada al expediente administrativo, no fue desconocida ni cuestionada en su autenticidad por el servicio aduanero, constituyendo prueba fehaciente de que la inexactitud en el número de bultos no obedeció a un obrar del ATA en destino, sino a un error imputable al cargador en origen.

Que el régimen aduanero contempla la posibilidad de rectificar diferencias en las cargas, siempre que éstas se

justifiquen de modo fehaciente. La Resolución General AFIP N° 4289/95, Anexo IV "D", confiere al ATA la facultad de rectificar faltantes detectados a la descarga dentro de los diez (10) días de la finalización de la misma. Dicho plazo, conforme lo establecido en el artículo 1007 del Código Aduanero, debe computarse en días hábiles administrativos, al no exceder de treinta (30). En el caso, la mercadería arribó el 1/7/07 y, computando desde el día siguiente, excluyendo el feriado del 9 de julio y los fines de semana, el plazo vencía el 16 de julio de 2007. "Intercargo" presentó la carta de rectificación mediante Multinota el 13 de julio de 2007, esto es, dentro del término legal. En consecuencia, la rectificación fue efectuada en tiempo y forma, cumpliendo cabalmente con el procedimiento previsto en la normativa aplicable en la especie.

Que, en consecuencia, la prueba rendida por la firma apelante permite concluir que los dos bultos supuestamente faltantes nunca ingresaron al país, con lo cual no existía base alguna para liquidar tributos ni se hallaban comprometidas divisas. La declaración inexacta, lejos de tener idoneidad para producir un perjuicio fiscal o un egreso indebido, carecía de aptitud material para configurar alguno de los supuestos previstos en el art. 954 del Código Aduanero. Pretender responsabilizar al ATA por un error cometido en origen, subsanado oportunamente y sin repercusión fiscal alguna, desnaturaliza la finalidad de la figura infraccional en trato.

VI.- Que, por lo demás, no puede soslayarse que una vez presentado el descargo en sede aduanera con prueba documental relevante —entre la que se destaca la comunicación electrónica del agente en origen—, se confirió vista a la División Resguardo -área denunciante-, para que ratificara o rectificara la imputación. Sin embargo, dicha dependencia se limitó a una ratificación genérica, sin examinar los elementos de descargo ni fundar las razones de su desestimación. Esta omisión, trasladada luego a la resolución condenatoria, vulnera el deber de motivación suficiente de los actos administrativos (art. 7 inc. "e", Ley N° 19.549) y afecta el derecho de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, en tanto priva al administrado de conocer las razones jurídicas y fácticas por las cuales su prueba fue desechada.

Que, en tales condiciones, la sanción aplicada carece de sustento fáctico y jurídico suficiente, configurando un supuesto de arbitrariedad que impone su revocación.

Por ello, **VOTO** por:

Revocar la Resolución Nº 8669/2014 dictada por el Jefe (Int.) del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12182-1895-2007. Costas a la DGA.

El Dr. González Palazzo dijo:

Comparto la propuesta del Sr. Vocal instructor.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar la Resolución Nº 8669/2014 dictada por el Jefe (Int.) del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12182-1895-2007. Costas a la DGA.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9), Dra. Verónica Taubas (27-17202579-5) y Dr. Andrés Bunge, por Secretaría de Registro, al domicilio sito en Manuela Pedraza 1872, CABA. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la

Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.15 16:44:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.15 20:18:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.15 20:18:44 -03:00