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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-111560699-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Octubre de 2025

Referencia: Sentencia; Expediente nº 38689-A; "Bonmar S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, 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 38689-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I. A fs. 35-46 vta. se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 108/2017 de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO), dictada el 31/03/17 en las actuaciones administrativas SIGEA N°12517-257-2014/1 (Sumario contencioso SC 057-SC-37-2014/3), mediante la cual se la condenó al pago de una multa de $ 122.169,60 por la comisión de la infracción establecida en el art. 954 ap. 1, inc. a) del Código Aduanero (CA). Ello en virtud de la inexactitud detectada en la declaración efectuada con relación a la destinación 14057ER01000382B, mediante la cual se documentó la exportación de gas oil, clasificado en la Posición Arancelaria (P.A.) 2710.19.21.000H, amparada en el régimen de combustible para rancho, a fin de abastecer al buque remolcador SARA A, con destino a Paraguay. La recurrente opone excepción de nulidad de todo lo actuado y de la resolución apelada por falta de causa y motivación. Alega que no se pudo determinar con exactitud los días de viaje del buque dado que no se estableció con precisión cuál era el puerto de destino. Alega que no participó del proceso de carga de combustible y quien documentó la operación de exportación fue el proveedor representado por su despachante de aduana. Afirma que el tiempo que demandó el trayecto del buque coincidió con el declarado. Sostiene que la Resolución General (RG) ex-AFIP N° 3548/13, invocada por la Aduana, regula en general el régimen de rancho y provisiones del medio de transporte, pero excluye

expresamente el combustible, que se encuentra específicamente regulado por la que la RG ex-AFIP N° 1801/04. Expresa que no existió una declaración que difiera de lo comprobado ni perjuicio fiscal alguno. Afirma que existió una doble persecución infraccional por cuanto el reclamo original fue dirigido contra la firma proveedora del combustible y su despachante de aduana. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita se declare la nulidad de lo actuado en sede administrativa y se revoque la resolución apelada con costas. Subsidiariamente solicita la aplicación del art. 898 del CA.

II. A fs. 55-58 vta. se presenta la representación fiscal. Niega genéricamente los hechos y derechos aducidos por la actora, no reconocidos expresamente. Contesta sobre la nulidad opuesta, invocando lo establecido por los arts. 1050 del CA y 171, inc. 2) del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN). Cita los arts. 909 y 902 del CA con relación a la responsabilidad del Agente de Transporte Aduanero (ATA) por las infracciones cometidas por el transportista y realiza consideraciones respecto de las obligaciones del ATA en su calidad de sujeto auxiliar del servicio aduanero. Alega que no se dio cumplimiento con lo establecido en el art. 346 del CA. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas vinculadas. Formula reserva del caso federal. Solicita se rechace el recurso de apelación con costas.

III. Según constancias de fs. 59 de autos, la demandada acompañó las actuaciones administrativas SIGEA N° 12517-257-2014/1 en formato papel, en un total de 94 fojas. A fs. 98 se abrió la causa a prueba. A fs. 290 se clausuró el período probatorio y se elevaron las actuaciones al conocimiento e intervención de la Sala “F”.

A fs. 297 se pusieron los autos a alegar. A fs. 303-304 la demandada presentó su alegato y a fs. 305 se dejó constancia de que la actora no hizo uso de su derecho a alegar. Elevadas las actuaciones al conocimiento e intervención de la Sala “F”, a fs. 306 quedaron en estado de dictar sentencia.

IV. De la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12517-257-2014/1 surge que a fs. 6 se labró acta de denuncia contra la firma exportadora Petrobras Argentina S.A. y su despachante de aduana Nora del Valle Caballero. Dicha denuncia se basó en los fundamentos expuestos en la Nota N° 103/2014 de la Sección V Sumarios de la Aduana de San Lorenzo, obrante a fs. 4-5 de las actuaciones, en la cual se expresó que la firma exportadora documentó una exportación de 140 m3 de gas oil en la P.A. 2710.19.21.000H, bajo el régimen de rancho, para ser embarcados en el medio de transporte remolcador “SARA A”, de bandera Paraguay y con destino hacia ese país. Para justificar la cantidad declarada indicó un consumo diario de 14 m3 y una duración estimada del viaje de 10 días. Sin embargo, a raíz del control efectuado y sobre la base de antecedentes de navegación, se autorizó la carga de 98 m3. Ello dado que el servicio aduanero consideró que la duración normal y habitual del viaje era de 5 a 6 días, con lo cual concluyó que se había incurrido en una declaración que difirió de lo comprobado, ya que se documentaron en exceso las cantidades de combustible necesarias en presunta transgresión al régimen de rancho. Asimismo el servicio aduanero expresó, en la nota comentada, que la declaración efectuada, de haber pasado inadvertida, hubiera podido producir un perjuicio fiscal, ya que se habría embarcado una cantidad de combustible mayor a la necesaria sin el pago de los tributos que gravan dicha operación. Asimismo, se habría ingresado mayor divisa de la que correspondía.

Ahora bien, a fs. 9-10, mediante Resolución N° 318/2014 (AD SALO), el 9/06/14 se aperturó el sumario contra Bonmar S.R.L por la presunta infracción establecida en el art. 954, ap. 1, incs. a) y c) del CA ya

que, según se expresó en el último párrafo de sus considerandos la conducta descripta precedentemente era susceptible de ser reprochada al Agente de Transporte ya que este es el responsable de presentar el medio de transporte y sus cargas ante el servicio aduanero y quien debe responder por toda infracción aduanera cometida por el transportista, conforme lo normado por el art. 909 del CA.

A fs. 20 se procedió a realizar el cálculo de la multa mínima y a fs. 22 se corrió vista a la firma Bonmar S.R.L., quien se notificó el 28/07/1, según constancias de la notificación mediante SICNEA obrante a fs. 23.

Contestada la vista dispuesta, según constancias de fs. 25-32, a fs. 60-61vta. se emitió el Dictamen Jurídico N° 31/2017 y a fs. 67-75 se dictó la resolución apelada en autos.

V. Sentado ello, corresponde determinar si la resolución apelada, se ajusta a derecho.

Para ello es necesario analizar si en el caso de autos se verificaron los elementos necesarios para la configuración de la infracción imputada y en caso afirmativo, si la Agente de Transporte, actora en autos, resulta responsable por la comisión de dicha infracción.

En lo que aquí interesa, el art. 954 del CA tutela el principio de veracidad y exactitud de la declaración y sanciona al que, para cumplir una operación aduanera de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera de la comprobación y que, de pasar inadvertida produjere o pudiere producir: inc. a) un perjuicio fiscal.

De la compulsa de las actuaciones administrativas vinculadas a la causa y las constancias obrantes en autos, se desprende que, mediante la destinación de exportación 14057ER01000382B, la firma Petrobras Argentina S.A. documentó la exportación de 140m3 de gas oil clasificado en la P.A. 2710.19.21.000H, amparada en el subregimen de rancho para medio de transporte de bandera extranjera, conforme lo establecido en el Capítulo 5 de la Sección VI del CA y regulado mediante Resoluciones ex ANA N° 1787/78 y AFIP N° 1801/2004. Ello a fin de abastecer del combustible necesario al buque SARA A, bandera de Paraguay, con destino a dicho país.

La operación referida fue oficializada por la despachante interviniente, Nora del Valle Caballero el 16/04/14 —según constancias de fs. 2 de las actuaciones administrativas— y su vencimiento operaba el 17/05/14.

No obstante, la Aduana de San Lorenzo la tuvo por cumplida el 21/04/14 y por la cantidad autorizada de 94,94 m3 de combustible (ver fs. 3 vta. de las actuaciones).

Posteriormente, conforme las constancias de fs. 232 de autos —documentación acompañada en la contestación de oficio dirigido a la Aduana RILO— la despachante presentó la declaración post embarque, en la cual expuso que las cantidades exportadas fueron 94,94 m3, en coincidencia con las cantidades autorizadas y efectivamente embarcadas según informe del guarda aduanero interviniente.

Sin embargo, en virtud de las constancias obrantes a fs. 121 de autos (fs. 6 de las actuaciones) se instruyó sumario contra la firma exportadora y su despachante de aduana por la presunta comisión de la infracción establecida en el art. 954, ap. 1 incs. a) y c) del CA. Dicho sumario tramitó por expediente administrativo

SIGEA N° 12517-257-2014 —constancias acompañadas a fs. 112-211 de autos— y culminó con el dictado de la Resolución N° 366/2018 (AD SALO) mediante la cual se absolvió a las imputadas (ver fs. 89-92 de autos).

Ahora bien, en el caso de autos, se cuestiona la condena infraccional conforme art. 954, ap. 1, inc. a) efectuada contra la firma Bonmar S.R.L. en su calidad de Agente de Transporte Aduanero y en virtud de los hechos descriptos precedentemente. Ello por cuanto, el servicio aduanero, consideró que la intervención de dicha firma resultaba esencial en relación a la declaración de rancho dado que es quien provee la información relativa a las condiciones y necesidades del buque y por ende las cantidades de combustible para su viaje también.

En este sentido, la declaración en cuestión había estimado en 10 días la duración del viaje y un consumo total de 140 m3, es decir 14 m3 por día, mientras que la Aduana consideró estos datos como excesivos, según presuntos antecedentes de navegación por ella recabados, pero que no incorporó en autos. Por este motivo estimó en 7 días la duración del viaje y autorizó la carga de combustible por cantidad menor a la declarada originariamente en la destinación en cuestión. Asimismo inició contra la actora el sumario referido precedentemente.

Corresponde determinar, entonces, si en el caso de autos, efectivamente se configuran los presupuestos del tipo infraccional imputado.

En primer lugar, cabe destacar que el régimen de exportaciones para rancho constituye un régimen especial que establece ciertas particularidades.

En efecto el art. 507 del CA define aquello que es considerado rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte nacional o extranjero. Se encuentra conformado por mercaderías en los términos del art. 10 del CA. En este sentido, el combustible para su propio consumo en el desarrollo de su actividad con el objeto de transportar pasajeros o mercadería o cumplir con su función específica, también constituye rancho. Lo que distingue estas mercaderías de las demás, es su destino: cubrir las necesidades del medio de transporte. Esta particularidad — y su tratamiento a través del subregimen especial— permite que mediante el cumplimiento de determinados extremos surjan beneficios tributarios y exención a la aplicación de prohibiciones económicas a la exportación e importación. Dichos beneficios tienen por finalidad principal facilitar la rápida circulación de los medios de transporte.

En este sentido, el art. 513 del CA establece que cuando se cargare mercadería que tuviere libre circulación en el territorio aduanero con destino a rancho, provisiones de a bordo o suministros, en un medio de transporte, nacional o extranjero, que debiere salir del territorio aduanero, se considera dicha carga como una exportación para consumo, pero exenta del pago de los tributos que la gravaren.

Cabe destacar que los beneficios referidos precedentemente tienen como contrapartida el cumplimiento de las formalidades del régimen general y los procedimientos y controles especiales por parte del servicio aduanero según lo establecido en las Resoluciones Generales (RG) ex-ANA N° 1787/78 modificada por la RG N° ex-ANA N° 4045/81 y la RG AFIP N° 1801/04.

La RG AFIP N° 1801/2004 mencionada precedentemente, en su art. 1.8 del Anexo II establece el plazo de

31 días corridos de vigencia desde la fecha de oficialización para embarcar las mercaderías documentadas mediante el subregimen de rancho. Ello es concordante con lo establecido en el art. 2.5 del mismo anexo en cuanto a la posibilidad de realizar embarques parciales hasta agotar las cantidades documentadas o hasta el vencimiento de la vigencia del embarque para rancho, pudiendo incluso cargar menor cantidad que la declarada originalmente. Para ello existe la posibilidad de corrección de las cantidades efectivamente embarcadas mediante la declaración post embarque conforme lo establece el art. 346 del CA.

En el caso de autos, como se ha expresado, las cantidades declaradas en la solicitud de permiso de embarque difiere en más de la efectivamente cargada en el buque, pero dichas cantidades fueron rectificadas conforme surge de las constancias de impresión de pantalla del sistema depositario fiel, obrantes a fs. 232-233 de autos (declaración post embarque), acompañadas en la contestación del oficio dirigido a la División Aduana RILO.

Es decir, la cantidad total embarcada no excedió la declarada en el permiso de embarque originario, sino que fue menor. Asimismo la propia firma exportadora corrigió dichas cantidades mediante la declaración post embarque, conforme lo establece el art. 346 del CA, por lo que no puede colegirse una lesión al principio de veracidad y exactitud de la declaración, tutelado por el art. 954 del CA.

Por otra parte, es necesario señalar, que no ha sido cuestionado en autos que el destino de la totalidad del combustible cargado ha sido suministrar de combustible al buque referido. Tampoco fue cuestionada la cantidad estimada de consumo diario, es decir 14 m3.

De lo expresado precedentemente se infiere que la diferencia detectada, no constituyó una declaración inexacta, por cuanto fue rectificada y no produjo perjuicio fiscal alguno, dado que no se cuestionó el destino de abastecimiento al medio de transporte de la mercadería finalmente embarcada y exportada —exenta del pago de tributos por tratarse de régimen especial de rancho— ni las cantidades estimadas de consumo diario de combustible por el buque de marras.

VI. A mayor abundamiento es necesario destacar que la actora en su calidad de agente de transporte y conforme lo establecido en el art. 1.3 del Anexo II de la RG N° 1801/04, es la responsable de presentar, ante el servicio aduanero, la declaración de rancho, es decir las cantidades y detalle de provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte, el combustible, los repuestos, los aparejos, los utensilios, los comestibles y la demás mercadería necesaria para su propio consumo y para el de su tripulación (art. 507 del CA). Consecuentemente resultará responsable por las inexactitudes verificadas en relación a lo declarado y lo efectivamente constatado a bordo del medio de transporte, como así también por el incumplimiento con el destino asignado a dicha mercadería.

En este sentido cabe destacar, en primer lugar, que no se encuentra agregada en autos ni en las actuaciones administrativas vinculadas, la declaración de rancho presentada ante la Aduana por la recurrente. Así tampoco ha quedado demostrado que se dio al combustible embarcado un destino diferente al asignado.

En segundo lugar, en relación a lo declarado respecto del tiempo de viaje y el consumo de combustible diario estimados, la Aduana no acompañó en autos los presuntos antecedentes utilizados para concluir que resultaban excesivos. Por el contrario, del informe pericial presentado por el ingeniero naval y mecánico

Gabriel Gonzalo Avallese, obrante a fs. 283-284 vta. se desprende que el tiempo de viaje estimado por la actora en 10 días es concordante con el establecido por el experto, según su análisis profesional, es decir 11,2 días. Asimismo y como ya se expresó, el consumo diario de combustible considerado en 14 m3 no ha sido objeto de ninguna observación.

Conforme las constancias de autos, las conclusiones arribadas por el experto no merecieron cuestionamiento alguno por parte de la demandada.

En consecuencia, resulta acertado lo declarado por la actora en este sentido, por lo que no cabe atribuirle responsabilidad alguna por inexactitud.

Por último, en cuanto a las posibles inexactitudes incurridas por la actora en la declaración de rancho realizada por el agente de transporte aduanero en relación a las cantidades de combustible necesarias para el consumo del buque durante el trayecto en cuestión, cabe destacar que resulta imposible realizar análisis alguno dado que, como ya se expresó, no se encuentra agregada en autos ni en las actuaciones administrativas vinculadas, la pertinente declaración.

VII. En cuanto a las costas del proceso, no advierto razones que ameriten apartarme del principio general de la derrota, por lo que estimo ajustado a derecho imponerlas a la demandada vencida, conforme lo establece el art. 1163 del CA

VIII. Por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar los demás agravios de la actora.

Por ello, **VOTO por**:

1. Revocar el art. 1° de la Resolución N° 108/2017 (AD SALO) dictada en las actuaciones administrativas SIGEA N° 12517-257-2014/1 contra la firma Bonmar S.R.L.

2. Costas a la demandada vencida.

Así voto.

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo. ASÍ LO VOTO.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Revocar el art. 1° de la Resolución N° 108/2017 (AD SALO) dictada en las actuaciones administrativas SIGEA N° 12517-257-2014/1 contra la firma Bonmar S.R.L.

2. Costas a la demandada vencida.

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 queda la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.10.07 12:32:23 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.10.07 12:56:39 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.07 12:57:17 -03:00