Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-133580826-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 2 de Diciembre de 2025

Referencia: Sentencia; Expediente nº 39473-A; “HAMBURG SUD, SUCURSAL ARGENTINA 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, el Dr. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados “HAMBURG SUD, SUCURSAL ARGENTINA c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación", expediente nº 39473-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I. A fs. 14-23 se presenta por apoderado la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación en los términos del art. 1132 del Código Aduanero (CA) contra la Resolución N° 107/18 dictada el 15/08/18 por la Aduana de Goya (AD GOYA) en las actuaciones administrativas SIGEA N° 17758-34-2016 (SC 25-62-2016/3) mediante la cual se la condena al pago de una multa por la infracción establecida en el art. 970 del CA, como así también al pago de una multa y al comiso de la mercadería secuestrada para ser rematada en subasta pública, conforme lo establecido por el art. 51 de la Ley 25345 que modificó el art. 46 de la Ley 24921. Asimismo la resolución apelada formuló cargo tributario en virtud de lo establecido por el art. 274 del CA. Todo ello en relación al contenedor SUDU-871552-4, que se encontraba afectado al Permiso de Embarque (PE) 16025EC03000155G. Alega que existe una superposición de tres regímenes diferentes: el de importación temporaria cuyo incumplimiento prevé la sanción establecida en el art. 970 del CA, el régimen de admisión temporaria establecido en el art. 46 de la Ley 24921, modificado por el art. 51 de la Ley 25345, cuyo incumplimiento genera una sanción de multa automática y el régimen de registro de contenedores establecido según la Resolución General (RG) ex-AFIP N° 3615/14 que prevé la sanción de multa disciplinaria en caso de incumplimiento con la registración. Afirma que el régimen especial creado por la Ley 24921 excluye la aplicación del régimen de importación temporaria del CA, por lo que aplicar sanciones en virtud de ambos regímenes resulta violatorio de las garantías constitucionales e intereses ajenos a los derechos de la agente de transporte aduanera (ATA). Sostiene que la imputación resulta vaga e imprecisa, por lo que la resolución recurrida carece de causa. Plantea la ilegitimidad del comiso del contenedor en cuestión y la improcedencia de la superposición de sanciones por aplicación de dos regímenes diferentes. Expresa que al momento del vencimiento del plazo de permanencia del contenedor, el mismo había egresado del territorio aduanero. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada.

II. A fs. 34-37 vta. se presenta la representación fiscal y contesta el traslado ordenado. Niega los hechos y derecho invocados por la actora, no reconocidos expresamente. Describe los hechos acontecidos en sede aduanera. Realiza consideraciones sobre la normativa aplicable al caso. Efectúa un análisis del tipo infraccional contemplado en el art. 970 del CA. Afirma que conforme las constancias obrantes en las actuaciones administrativas relacionadas se comprueba que la actora no regularizó la situación de la mercadería en cuestión. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas referidas. Formula reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III. A fs. 37 vta. la demandada acompañó las actuaciones administrativas SIGEA Nros. 17758-34-2016, 17758-34-2016/1, 17758-34-2016/2, 17758-34-2016/3 y 17758-34-2016/4 en formato papel, en un total de 107 fojas. A fs. 45 se declaró la causa como de puro derecho. A fs. 51 se elevaron los actuados al conocimiento e intervención de la Sala "F" y quedaron en estado de dictar sentencia.

IV. De la compulsa de las actuaciones administrativas acompañadas surge que las mismas se originan con el informe del 22/04/16 obrante a fs. 1, emitido por la Oficina de Sumarios de la División Aduana de Goya, mediante el cual se puso en conocimiento del sr. Administrador que el plazo de permanencia del contenedor SUDU 871552-4 en el sistema de Registro de Contendores se encontraba vencido desde el 26/11/15 por lo que, conforme lo establecido por el art. 51 de la Ley 25345, correspondía la aplicación de la multa automática de $ 100 por día durante 90 días, como así también el secuestro del mismo.

A fs. 2 obra impresión de pantalla del Sistema Informático Malvina (SIM) del cual surge que el 11/07/14 se registró mediante documento de transporte 14001MANI110488V el ingreso al territorio aduanero del contenedor en cuestión y la fecha de vencimiento del plazo de permanencia, es decir 480 días corridos, el 3/11/15.

A fs. 8-10 obra el acta del 3/05/16 mediante la cual se deja constancia de que el agente aduanero interviniente procedió a desconsolidar el contenedor objeto de autos para su interdicción y cumplimiento con lo establecido en la RG ex-AFIP N° 3615/14.

A fs. 14 se efectuó la clasificación y valoración de la mercadería interdictada. A fs. 15 y vta., el 5/05/16 se instruyó sumario en los términos del art. 970 del CA y art. 51 de la Ley 25345, que modifica al art. 46 de la Ley 24921. Asimismo se corrió vista a la aquí actora, quien se notificó el 26/05/16, según constancias de fs. 17 y la contestó el 1/06/2016, según constancias de fs. 45-74, presentación en la que acompañó prueba documental consistente en impresiones de pantalla del SIM. Sin embargo a fs. 75 fue declarada rebelde conforme Disposición del 9/06/16, cuya nulidad fue planteada por la aquí actora mediante presentación de fs. 80-83 vta., la cual fue rechazada a fs. 89.

En este estado, a fs. 95-97 se emitió el Dictamen Jurídico N° 105/2018 y a fs. 98-102 se dictó la resolución apelada en autos.

V. Sentado lo anterior, corresponde determinar si es ajustada a derecho la resolución recurrida.

La recurrente alega, en su escrito de apelación, que en el caso de autos existe una superposición de tres regímenes diferentes con distintas sanciones: 1) régimen general de importación temporaria regulado por los arts. 250 y sigs. del CA, cuyo incumplimiento acarreaba la sanción establecida en el art. 970 del mismo cuerpo legal, 2) régimen especial de admisión de contenedores creado por la Ley 24921 que establece como único responsable de cumplimiento al ATA, designado según art. 41 del Anexo I de la Resolución de la ex Administración Nacional de Aduana (ANA) N° 986/93 y su modificatoria mediante Ley 25345, cuyo incumplimiento acarrea la sanción de multa y posterior comiso de la mercadería y 3) régimen de registro de contenedores establecido por la RG ex-AFIP N° 3615/14, cuyo incumplimiento conlleva la aplicación de una sanción disciplinaria, para el sujeto aduanero responsable del cumplimiento con la registración.

Expresa que, al momento de verificarse la situación irregular del contenedor en cuestión, la Ley 25345 estableció, para el supuesto de vencimiento del plazo de admisión temporaria del contenedor (480 días corridos), la aplicación de una multa automática diaria por un plazo máximo de 90 días, transcurridos los cuales se procede al remate del contenedor en

infracción.

Por este motivo considera que la imputación realizada por la Aduana en virtud de lo establecido por el art. 970 del CA es improcedente, puesto que el régimen de importación temporaria establecido en el Capítulo Tercero del Título II del CA era el régimen aplicable anteriormente al establecido por las normas referidas precedentemente, las cuales lo desplazaron. Expresa la actora que una interpretación contraria implicaría una doble imposición de regímenes y sanciones que violentaría principios y garantías constitucionales.

Asimismo la actora expresa que la RG ex-AFIP N° 3615/14 establece que el incumplimiento del deber del ATA de registrar el ingreso del contenedor mediante el sistema de admisión temporaria, genera una sanción disciplinaria.

De igual modo, en relación al comiso ordenado, manifiesta que el contenedor en cuestión no se encontraba en el territorio aduanero al momento del vencimiento de la permanencia del mismo, que operó el 3/11/15, puesto que había egresado el 4/08/14 bajo declaración 14001MANE022199X, según surge de los datos contenidos en la impresión de pantalla del SIM acompañada por la actora a fs. 7 de autos. Ello, alega, interrumpió el plazo de permanencia de 480 días corridos otorgados por el art. 51 de la Ley 25345.

En definitiva, la recurrente concluye que la Aduana confundió el deber de registro de altas, bajas y transferencias conforme RG ex-AFIP 3615/14 —cuyo incumplimiento acarrea la sanción disciplinaria—, con el deber de declaración de ingreso y egreso del contenedor mediante manifiesto de importación (MANI) o manifiesto de exportación (MANE) establecidos por los arts. 485, 486 y 487 del CA —modificados por el art. 45 de la Ley 24921 y el art. 51 de la Ley 25345, que fija el plazo de 480 días corridos de permanencia —cuyo incumplimiento acarrea una multa diaria por el plazo máximo de 90 días y luego su comiso y remate conforme art. 46—. Asimismo la actora infiere que la Aduana incurrió en una superposición de sanciones respecto de un mismo presunto hecho ilícito —incumplimiento del plazo de permanencia de la importación temporaria del contenedor— y dispuso la aplicación de otra multa, conforme art. 970 del CA.

Todo ello, según lo considera la actora, resulta improcedente, dado que al 3/11/15 (fecha de vencimiento del plazo de permanencia) el contenedor había egresado el 4/08/15 del territorio aduanero al amparo del documento 14001MANE022199X. Por lo que, en rigor, solo se habría incumplido con el deber de registrar la baja del contenedor en el sistema, conforme RG ex-AFIP 3615/14, lo cual acarreaba una sanción meramente disciplinaria en virtud de lo establecido por el art. 7 de dicha resolución.

VI. Se discute en autos, si se ajusta a derecho el fallo recurrido en cuanto condena a la actora al pago de una multa en los términos del art. 970 del CA. También, si existe causa eximente de la responsabilidad que se le atribuye y sobre la que se basa la condena que le fuera impuesta. Además, si resulta aplicable en autos la Ley 24921, modificada por la Ley 25345 (art. 51) como más específica para encuadrar los hechos en los términos del art. 896 del CA, en lo que hace al régimen de prórrogas y penas aplicables.

Cabe destacar que si bien no se encuentran agregadas a las actuaciones administrativas vinculadas los documentos de acreditación del ingreso y egreso del contendor en análisis, surge de las impresiones de pantalla del SIM incorporadas, como así también las acompañadas por la actora en autos, que efectivamente se registró el ingreso del contenedor mediante 14001MANI110488V el 11/07/2014 (fs. 2 y 38 de las actuaciones) y su egreso el 4/08/2014 mediante 14001MANE022199X (fs. 7 de autos y 40 de las actuaciones). Asimismo se registró un nuevo ingreso del contenedor en cuestión mediante 16052MANI007459J el 9/04/16 (fs. 38 y 40 de las actuaciones) y su egreso estaba asociado a la destinación 16025EC03000155G, había sido cargado el 19/04/16 y liberado a terminal puerto de Rosario (ver acta de fs. 4 de las actuaciones administrativas).

Cabe destacar que la documentación mencionada precedentemente (impresiones de pantallas del SIM y acta de interdicción) no ha sido cuestionada por las partes en cuanto a su valor probatorio.

Posteriormente mediante acta N° 2/2016 obrante a fs. 8-10 de las actuaciones el contenedor fue desconsolidado e

interdictado, según expresa el acta: *"…POR ENCONTRARSE VENCIDO EL PLAZO DE PERMANENCIA DEL MISMO EN EL* ***REGISTRO DE CONTENEDORES"*** *DESDE EL 03/11/2015, DANDO CON ELLO CUMPLIMIENTO A LA RESOLUCIÓN N° 3615/14 (AFIP)…"*

Ahora bien, respecto de los hechos descriptos el servicio aduanero consideró configurado el tipo infraccional previsto en el art. 970 del CA por incumplimiento con el régimen de importación temporaria, como así también el incumplimiento del régimen de admisión temporaria establecido por la Ley 24921, modificado por el art. 51 de la Ley 25345 e impuso simultáneamente dos sanciones diferentes.

Sin embargo, cabe destacar que la ley 24.921 (también designada como de Transporte Multimodal de Mercadería), modificada por la Ley 25345 cambió la penalización sobre los mismos hechos —vencimiento del plazo máximo de permanencia de la mercadería—, consistente en una multa diaria de $100, por un plazo máximo de noventa días, vencido el cual se dispone proceder al remate del contenedor en infracción. De esta manera sustrae el incumplimiento del plazo de admisión de los contenedores de las sanciones previstas por el art. 970 del CA, que sanciona con pena de multa de uno a cinco veces el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo de la mercadería en infracción.

El hecho de haberse contemplado un régimen especial a los contenedores permite asignarles un tratamiento diferente respecto de su introducción, desplazamiento y extracción, de acuerdo con las formalidades y requisitos que determine la reglamentación, lo cual significa que podrán atenuarse las exigencias formales y requisitos generales previstos por el CA. Todo ello con la finalidad de lograr un mecanismo dinámico que permita receptar las novedades que introduzcan las técnicas y necesidades del comercio internacional.

Por lo expuesto hasta aquí se colige que resulta improcedente la imposición de la pena establecida en el art. 970 del CA, por lo que corresponde revocar el art. 1 de la resolución apelada y en consecuencia dejar sin efecto la multa allí dispuesta.

VII. Sentado lo anterior, compete determinar si se ha configurado la infracción establecida por el art. 51 de la Ley 25345.

De la documentación obrante en las actuaciones administrativas y en autos, como así también de los hechos descriptos en el considerando precedente, resulta que el plazo de permanencia de la importación temporaria registrada mediante 14001MANI110488V el 11/07/2014 no se encontraba vencido, puesto que el contenedor egresó el 4/08/14 mediante 14001MANE022199X, es decir dentro del plazo de 480 días corridos establecidos por el art. 51 de la Ley 25345.

De lo expresado precedentemente surge evidente que en el caso de autos no se ha configurado la infracción imputada en los términos de la norma referida, por lo que corresponde también revocar la resolución apelada en cuanto a la condena por incumplimiento con el régimen de admisión temporaria del contenedor de marras y en consecuencia dejar sin efecto la multa dispuesta en su art. 2.

En cuanto al comiso dispuesto en el art. 3 de la resolución aduanera apelada, al ser éste accesorio de la sanción principal, dispuesta por el art. 2 de la resolución apelada, correrá su misma suerte.

Por ello corresponde revocar también el art. 3 de la resolución recurrida

VIII. No obstante las conclusiones arribadas en los considerandos precedentes, cabe destacar que, de las constancias de autos y de las actuaciones administrativas vinculadas no surge acreditado por parte de la actora el cumplimiento con las obligaciones establecidas en la RG ex-AFIP 3615/14 con relación a la registración de las altas y bajas del contenedor en cuestión, conforme lo establece el ap. 4 del art. 3 de dicha norma.

Ello conlleva la aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo del art. 7, de la resolución referida.

En efecto, a juicio del suscripto, la falta de cumplimiento con la obligación formal mencionada trajo aparejada una

afectación al control, por parte del servicio aduanero, respecto del plazo de permanencia del contenedor.

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

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

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

Asimismo y por aplicación del principio reformatio in pejus, postulado tuitivo según el cual rige la prohibición de agravar o perjudicar la situación del apelante, no resulta hacedero imponer una pena más gravosa a la cuestionada en estos actuados por la recurrente, de manera que comporte una vulneración a sus derechos, circunstancia que, a la luz de lo decidido precedentemente, cumple con los estándares requeridos a fin de garantizar el derecho de defensa en juicio, del cual el principio referido, constituye una derivación que vive en el ámbito de los recursos.

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

Respecto de la condonación de las sanciones formales, la RG AFIP N° 4007/2017, establece: "*Cuando el deber formal transgredido no sea, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio.*

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

En el Considerando que antecede se resolvió condenar a la actora, al pago de una multa en los términos del art. 995 del CA.

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

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

XI. En virtud de la forma en que se resuelve, no corresponde tratar los demás agravios de la recurrente.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución AD GOYA N° 107/18, dictada en el expediente administrativo SIGEA N° 17758-34-2016 (SC25-2016/3-62), en cuanto condena a la firma Hamburg Sud Sucursal Argentina por la comisión de la infracción establecida en el art. 970 del CA, como así también en cuanto a la condena al pago de una multa y comiso por aplicación de la sanción dispuesta en el art. 51 de la Ley 25345, con costas a la demandada.

2. Condenar a la firma Hamburg Sud Sucursal Argentina al pago de la multa de $10.000, en los términos del art. 995 del CA, la cual se encuentra condonada según lo expresado en el considerando IX, con costas a la actora.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

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

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

1. Revocar la Resolución AD GOYA N° 107/18, dictada en el expediente administrativo SIGEA N° 17758-34-2016 (SC25-2016/3-62), en cuanto condena a la firma Hamburg Sud Sucursal Argentina por la comisión de la infracción establecida en el art. 970 del CA, como así también en cuanto a la condena al pago de una multa y comiso por aplicación de la sanción dispuesta en el art. 51 de la Ley 25345, con costas a la demandada.

2. Condenar a la firma Hamburg Sud Sucursal Argentina al pago de la multa de $ 10.000, en los términos del art. 995 del CA, la cual se encuentra condonada según lo expresado en el considerando IX, con costas a la actora.

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

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

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.12.01 16:21:29 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: 2025.12.02 16:51:33 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: 2025.12.02 16:52:03 -03:00