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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-20353239-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Febrero de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. Nº 39.398-A; MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY S.A.

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: "**MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY S.A.** c/DGA s/recurso de apelación", expediente **Nº 39.398-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso que se presenta a este tribunal se condenó al Agente de Transporte Aduanero ("ATA") Mediterranean Shipping Company SA al pago de $148.393 en concepto de multa, USD 18.655,55 en concepto de tributos y $36.927,59 en concepto de IVA Adicional y Ganancias, por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, inc. a) y c) del Código Aduanero ("CA").

II.- Frente a dicho acto, la empresa presenta un recurso de apelación, argumentando que las discrepancias señaladas por el servicio aduanero se deben a la cantidad de bultos verificados. No obstante, la firma no incluyó dichos bultos en el MANI, ya que no estaba obligada a hacerlo conforme a lo dispuesto en la Resolución 630/94. Señala que no surgieron faltantes a la fecha del cierre de ingreso a depósito, los que bien podrían haber tenido lugar cuando la carga se encontraba dentro del depósito y no por faltar a la descarga del buque. Explica que no justificó los faltantes dentro del plazo conferido ya que nunca fue notificado de un faltante a la descarga. Se agravia del monto de la multa y los tributos reclamados por la aduana. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- De su lado, la representación fiscal defiende la validez del acto administrativo. Señala que la empresa nunca rectificó el faltante detectado por el servicio aduanero. Explica que ha actuado respetando el procedimiento establecido en el CA. Cita jurisprudencia que avala sus dichos. Menciona que el servicio aduanero tiene las facultades de control, siendo prueba de ello el acto verificatorio que se realiza en el presente caso, siendo suficiente prueba el informe ingresado en el sistema informático SIM por el verificador actuante para determinar la diferencia existente. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

Primera Cuestión

IV.- Sentado lo anterior, si bien no ha sido materia de agravio por parte de la actora, corresponde el tratamiento de oficio de la prescripción de la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos, atento a que nos

encontramos frente a una cuestión de orden público, que se produce de pleno derecho.

En efecto, haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en precedentes anteriores, cabe señalar que, iniciado el cómputo de la prescripción el 01.01.2010 – en tanto se trata de un faltante detectado el 15.01.2009 – el auto de apertura de sumario fue dictado el 16.08.2013, no advirtiéndose en las actuaciones administrativas (“AA”) correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado, sino hasta la corrida de vista de fecha 17.04.2018, es decir, cuando el plazo de prescripción se encontraba ampliamente vencido. De eso se sigue que, teniendo en cuenta el incumplimiento de la notificación, el acto de apertura sumarial carece de la entidad suficiente para producir la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los arts. 937 inc. a) y 805 inc. a) del CA. En este orden de ideas, es de advertir que la prescripción aludida operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31.12.2014 (todo ello cfme. arts. 934, 935, 937, 803, 804 y 805 del C.A.), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 24.07.2018 y notificada el 01.08.2018).

En tales condiciones, no puede dejar de insistir en la preeminencia del criterio establecido en otras causas análogas, en las que hice notar la necesidad de que el auto de apertura del sumario administrativo se notifique al interesado para tener sus efectos jurídicos propios. En un afín orden de ideas, si se considera plausible examinar el cumplimiento de los requisitos de validez del auto de apertura del sumario, no se percibe la razón por la cual no se exige que medie notificación de éste para que surta sus efectos jurídicos propios.

En ese entendimiento del asunto, corresponde aplicar el criterio que he expuesto al sentenciar en las causas EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN “AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación”; EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN “ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS c/ DGA s/recurso de apelación” y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN “ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/DGA s/recurso de apelación”, a cuyos fundamentos me remito brevitatis causae.

Allí sostuve, esencialmente, que, con arreglo a lo normado en el artículo 1012 inciso b) del CA, la DGA tiene el deber de notificar el auto de apertura del sumario y que, la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los artículos 937 inc. a) y 805 inc. a) del CA, no se producen sino a partir de dicha notificación. Ello, en tanto no puede hablarse de acto administrativo en la plenitud de su esencia, en la medida que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico y, cuando esta forma -como es el caso de la notificación-, aparece como un procedimiento insoslayable para la administración no cabe duda, a mi entender, que allí estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia", sino de la entidad jurídica, es decir, su “validez”.

Asimismo, señalé que, dada la naturaleza administrativa del auto de que se trata, el mismo, debe observar rigurosamente los requisitos de los artículos 7 y 11 de la Ley 19.549 ya que, cuando se trata de actos de significativa trascendencia jurídica, debe admitirse el control por parte del administrado pues, de lo contrario, se consagraría la posibilidad de subvertir el plazo de prescripción establecido por el legislador y dejarlo a merced de los funcionarios administrativos.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Constitucional de Colombia: “… Si el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera “participar en la conformación, ejercicio y control del poder político” (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas (C.P. art. 209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho…” (Corte Constitucional Sentencia C-038 de 1996, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz).

Explica a su vez, que el principio de publicidad respecto de la ley, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, se desarrolla con la notificación y posee dos objetivos: determinar la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones que contiene el respectivo acto y garantizar la oponibilidad al contenido de los mismos por parte de los ciudadanos legitimados, es decir, el acto administrativo es válido desde que se expide, pero su contenido únicamente vincula y se impone desde el momento en que se cumplen los requisitos de publicación o notificación según el acto de

que se trate -de alcance general y particular-.

De lo expuesto, se desprende que el acto examinado carece de la entidad suficiente para producir la interrupción o la suspensión de la prescripción de la acción del fisco para imponer multas y perseguir el cobro de tributos.

Por los motivos señalados, considero que la acción del fisco para imponer sanciones y perseguir el cobro de los tributos reclamados se encontraba prescripta al momento del dictado de la resolución apelada.

Segunda Cuestión

V.- Sentado lo anterior, y en virtud del criterio mayoritario de la Sala G, corresponde analizar los demás agravios planteados por la recurrente.

VI.- En consecuencia, la cuestión de autos radica en determinar si se ha producido el faltante constatado por la Aduana, es decir, si se ha producido la diferencia infraccional de conformidad con el art. 954 del CA, con la consecuente responsabilidad solidaria del ATA en los términos dispuestos por el art. 909 del mismo plexo legal.

Ahora bien, mediante el examen de los documentos obrantes en el expediente, se observa la necesidad de determinar, en primer lugar, si los actos imputados a la actora pueden ser considerados como una clara manifestación de una declaración inexacta y, como consecuencia de ello, ser objeto de la sanción correspondiente, sobre la base de lo estipulado por el art. 954, ap. 1, incs. a) y c) del CA.

VII.- A los fines de determinar si el comportamiento imputado a la actora puede o no ser finalmente catalogado como una declaración inexacta, ciertas observaciones concernientes al alcance del art. 954 del CA deben ser previamente presentadas. En ese sentido, la disposición menciona: “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”.

En lo que respecta a la hermenéutica a tener en cuenta para la determinación del alcance de la disposición bajo examen, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha tenido oportunidad de resaltar que las leyes deben ser interpretadas de forma tal que se evite darles un sentido que coloque en pugna sus disposiciones, y se adopte finalmente como pertinente aquél que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 304:794; 315:929; 315:942, entre muchos otros). A esta primera observación, habitualmente se le añade que el alcance de las leyes tributarias deba determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 307:871; 315:929; 315:942).

A su vez, en cuanto al bien jurídico finalmente tutelado por la disposición bajo análisis, la Corte ha llegado a señalar que el art. 954 del CA: “[…] da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante – salvo los supuestos previstos en la propia ley – o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tienden a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan” (Fallos: 315:942).

VIII.- No obstante, la configuración del tipo definido por el art. 954 del CA no solo presupone la constatación de una declaración inexacta, sino que a su vez la mencionada falsedad debe acarrear la producción o potencialidad de producir, de pasar inadvertida, alguna de las consecuencias perjudiciales finalmente mencionadas a través de sus incisos a), b) o c). En este sentido, la CSJN ha remarcado en su oportunidad que la conducta declarada punible a través de la disposición

bajo análisis no se agota con la sola formulación inexacta de la declaración respectiva ante la autoridad aduanera, ya que la norma requiere que a la transgresión de los ya mencionados principios de veracidad y exactitud de las declaraciones, se le sume la existencia o la posibilidad de producir un daño (*Caso Ferry Líneas Argentinas SA*, CSJN, 17/6/1986).
IX.- Con respecto a la figura y las funciones del ATA, corresponde poner de resalto que su responsabilidad frente al transporte de mercaderías se encuentra estipulada en el art. 57 del CA: “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.”

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."

X.- En otro aspecto, la Res. 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 ATA 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 injustificadas".

Con relación a los datos solicitados por el sistema para la carga del Manifiesto de Importación, en lo que aquí interesa, se establece en su anexo VI que: “NUMERO BULTOS: Se refiere al identificador de los bultos y no a la cantidad y es un campo de ingreso obligatorio. **De tratarse de un contenedor H/H, este campo es de ingreso optativo”** (el resaltado me pertenece).

En esas condiciones, del Manifiesto Marítimo de Importación obrante a fs. 9 de las AA, se desprende que el ATA declaró lo siguiente en el conocimiento N°MSCUTM760496:

- Contenedor: MLCU2937663.
- **Número de bultos: S/N - H (referido a contenedor H/H: House to House).**
- Cantidad: 1 (referido a la cantidad de contenedores y no de mercadería).
- Contenido: QDC Houseware.
- Peso: 4.833 PESO BRUTO (kgrs).

De la inteligencia de las normas señaladas y lo declarado por el ATA, se concluye que este último no declaró la cantidad de bultos correspondientes al contenedor MLCU2937663, ya que la propia normativa establecía que dicho campo era de carácter optativo para contenedores H/H, como en el caso de autos. El análisis sería distinto si la discrepancia se hubiese presentado en relación con el peso de la mercadería, dato que sí fue consignado por el ATA en el MANI.

Por lo expuesto, se concluye que la diferencia detectada por el servicio aduanero en la cantidad de bultos (ver fs. 2 de las AA) no puede ser endilgada al ATA, ya que este nunca declaró la cantidad de bultos transportados.

XI.- A mayor abundamiento, no se encuentra controvertido que el contenedor fue descargado el día 2.01.2009, sin haberse registrado en esa fecha faltantes a la descarga. El faltante al que la DGA hace alusión fue detectado recién el día 15.01.2009 (fs. 2 AA), esto es, en una fecha posterior a lo normado por la Resolución 630/94 y su modificatoria, la cual establece en su Anexo IV: “Diferencias a la descarga. Ingreso a depósito. El depositario ingresará al SIM la información relativa a los bultos recepcionados en el depósito por cada documento de transporte (Conocimiento de Embarque), **dentro de las dos (2) horas siguientes de la finalización del ingreso a depósito** (cierre de ingreso a depósito) del último bulto de cada manifiesto”. (el resaltado me pertenece).

Sobre este punto, corresponde aclarar que el faltante fue detectado con posterioridad a un tránsito a depósito fiscal con ingreso y cierre de depósito efectuado por otro agente de transporte aduanero (documentos adjuntos a fs. 9 AA y fs. 13 AA), motivo por el cual los faltantes deberían haber sido atribuidos a este último.

En esas condiciones, considero que no es posible constatar en el presente caso la totalidad de los presupuestos necesarios para la identificación del tipo estipulado por el art. 954 del CA, teniendo en cuenta las circunstancias desarrolladas.

XII.- Por el modo en que se resuelve, se torna inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas en autos.

Por todo ello, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución DE PRLA N°4857/2018, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA N° 14940-11-2009.
2. Costas a la vencida.

Los Dres. Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura dijeron:

Adherimos en lo sustancial a la Segunda Cuestión del voto del Dr. Licht y, en consecuencia, a la parte resolutiva.

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

1. Revocar la Resolución DE PRLA N°4857/2018, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA N° 14940-11-2009.
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.02.25 09:17:03 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: 2025.02.25 13:32:20 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: 2025.02.25 14:50:28 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 - GDE
Date: 2025.02.25 14:50:52 -03:00