Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-76001151-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Julio de 2025

Referencia: TFN Nº 35.359-A; Agencia Marítima Silversea SA; Sentencia

---

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala F, Dres. Pablo Garbarino y Dr. Christian M. González Palazzo, a efectos de resolver el expediente N° 35359-A, caratulado “AGENCIA MARITIMA SILVERSEA S.A. C/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”,

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 8/13 se presenta la firma AGENCIA MARÍTIMA SILVERSEA S.A., mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 692/2014 (AD SALO), en el marco de las actuaciones administrativas 12516-1025-2009, en la cual se lo condena al pago de una multa que asciende a la suma de $ 6.438.489,76 y se le intima el pago de tributos por un total de USD 36.800.-, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el artículo 954, inc. a) y c), del CÓDIGO Aduanero, en relación a los Manifiestos Marítimos de Exportación Nros. 04057MANE000909F y 04057MANE001973H. La recurrente afirma que la Aduana se extralimitó en el ejercicio de su poder sancionatorio, y que no existió la producción ni la posibilidad de que se produzcan ninguno de los supuestos contemplados en la norma invocada. Refiere que la resolución cuestionada adolece del vicio de abuso del poder sancionatorio, por la extralimitación cometida por la Aduana al imputar un tipo infracccional cuyos elementos exigidos por la legislación vigente aplicable no están presentes en el caso concreto. Señala que, al momento de la declaración de la relación de carga del agente marítimo, la mercadería que egresaba había sido totalmente declarada por el exportador, por lo cual los derechos fueron correctamente abonados con anterioridad a que la alegada inexactitud pudiera cobrar virtualidad. Afirma que resulta improcedente la condena dispuesta por la Aduana ya que excedió abusivamente los alcances que cabe asignar a la norma infraccional en examen. Ofrece prueba informativa y pericial. Hace reserva del caso federal. Solicita se ordene su absolución, con costas.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado del recurso conferido. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocado por la contraria, que no sean objeto de su expreso reconocimiento o que surjan de las actuaciones administrativas. Niega todos los dichos referentes al supuesto cumplimiento del ingreso de divisas como la supuesta coincidencia entre lo declarado por el exportador y las divisas efectivamente ingresadas. Respecto a la atipicidad de la conducta que la actora endilga a la Aduana, expresa que la imputación efectuada por el Fisco satisface todas las exigencias del tipo infraccional por el que se condena a la firma apelante. Destaca

que en casos como el presente, el bien jurídico tutelado es el principio de la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería objeto de una operación o destinación aduanera. Cita jurisprudencia. Señala que se han detectado inconsistencias en relación a los permisos y cargas asociados a los conocimientos denunciados, afirmando que la infracción efectivamente se configuró. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con expresa imposición de costas.

III.- Que las actuaciones administrativas Nº 12516-1025-2009 se inician a fs. 1 con el Acta de Denuncia N° 184/09 de fecha 21 de diciembre de 2009, que inicia la investigación sobre la rectificación del MANE. A fs. 2 se encuentra la Nota 2538/09 que informa que se incurrió en una inexactitud en al registro de las destinaciones en el manifiesto 04057MANE000909F, respecto del cual se acompaña impresiones de pantalla a fs. 3 y 4. A fs. 5/6 se agrega copia del PE 04057EC01003872P. A fs. 11 obra nueva Acta de Denuncia, y a fs. 12 se encuentra la Nota 2537/09 que informa la inexactitud en la declaración advertida en el manifiesto 04057MANE001973H, cuyas impresiones de pantalla se encuentran a fs. 13/14. A fs. 15 obra copia del PE 04057EC01008223K. A fs. 20/21 con fecha 23/12/2009 se dispone la apertura de sumario contencioso. A fs. 25 se encuentra cédula de notificación dirigida al agente de transporte aduanero (ATA) Agencia Marítima Silversea S.A., notificada en fecha 28/12/2009, quien formula su descargo a fs. 27/29. A fs. 32 se determina tributos y el monto de las multas conforme art. 954 incisos a) y c) del C.A. A fs. 33 se corre vista al ATA, quien es notificado el día 10/11/2010 conforme acuse de recibo de fs. 36. A fs. 38/43 la firma efectúa su descargo. A fs. 51/79 se incorporan copias de las destinaciones 003872P y 008223 K. A fs. 96/98 obra el Dictamen Nro. 325/2014. A fs. 111/114 se encuentra la Resolución 692/2014 (AD SALO) de fecha 06/11/2014, apelada en la especie.

IV.- Que corresponde dilucidar en autos si la resolución apelada se ajusta a derecho, en lo que ha sido materia de recurso.

Que mediante Nota Nro. 2538/09 (ver fs. 2 Act. Adm.), de fecha 21/12/2009, la Aduana de San Lorenzo informa que, al efectuar el control de la Relación de Carga en el Manifiesto Marítimo de Exportación 04057MANE000909F, presentada por el Agente de Transporte Aduanero “Agencia Marítima Silversea S.A.”, se advirtió que se incurrió en una inexactitud al registrar la destinación consignada en el Conocimiento 2, indicando la operación “04057EC01003782P”, cuando debió registrarse “04057EC01003872P”, mediante la cual se exportaron 5.050.000 toneladas de pellets de soja a granel, correspondientes a la P.A. 2302.50.00.000V, conforme surge del MANE y del permiso de embarque en cuestión, obrantes en el sumario administrativo a fs. 3/6. En igual fecha, la Aduana interviniente también redactó la Nota Nro. 2537/09 (ver fs. 12 Act. Adm.) en la que informó una inexactitud respecto al Manifiesto Marítimo de Exportación “04057MANE001973H”, en el cual se registró equivocadamente, en el Conocimiento Nro. 6, la operación de exportación a consumo “04057EC01008286T”, cuando debió registrarse “04057EC01008223K” (fs. 13/15 act. Adm.), por el cual se exportó a consumo 1.000 toneladas de aceite de soja desgomado a granel, correspondiente a PA 1507.10.00.100Q.

Que, en esta instancia, la apelante se limita a cuestionar la imputación formulada, sosteniendo que la Aduana se extralimitó en el ejercicio de su poder sancionatorio, y afirmando que, en el presente caso, no existió la posibilidad de materializarse ninguno de los supuestos que la norma invocada por la demandada contempla; y que no se puede reprochar una conducta que no tuvo consecuencias en el plano real, toda vez que no está tipificado en la normativa aplicable. Insiste en que la mercadería había sido totalmente declarada por el exportador, ello constatado por el servicio aduanero, y que los derechos fueron abonados correctamente antes que la alegada inexactitud pudiera cobrar virtualidad. Agrega que, en relación a las operaciones de exportación a consumo, ha quedado acreditado que los importes abonados coincidieron exactamente con la declaración del exportador, lo que aborta toda posibilidad de configuración del ilícito que la Aduana le imputa.

V.- Que de la lectura de las constancias de autos se advierte que no se encuentra controvertida la inexactitud – o bien el error incurrido – comprobada por el servicio aduanero, respecto de los Manifiestos Marítimos de Exportación Nros. 04057MANE000909F y 04057MANE001073H.

Que, en este punto, cabe recordar que el principio de inalterabilidad de la declaración aduanera es un pilar del sistema de "despacho en confianza". Ello se relaciona directamente con el hecho de que el sistema aduanero, con miras a posibilitar la fluidez y celeridad en el comercio internacional de mercaderías, descansa sobre los principios básicos de "declaración previa" y "despacho en confianza", que exigen precisamente la veracidad y precisión en la declaración comprometida, toda vez que no toda la mercadería que se pretende importar o exportar es objeto de verificación, sino que ello depende del sistema de selectividad, que determina cuáles serán las mercaderías que serán objeto de verificación por parte del servicio aduanero, a los efectos de otorgar o no la autorización pertinente a los fines de su introducción a plaza o su salida al exterior. El servicio aduanero confía en quien efectivamente importa lo que ha declarado, así como cree en que el exportador exportará fielmente lo que ha declarado.

Que, en efecto, pese que la declaración contenida en la solicitud de destinación es en principio inalterable (art. 321 del CA), la ley admite razonablemente que en determinados supuestos sea modificada, ampliada o rectificada.

Que el artículo. 322, ap. 1, del Código de rito, en su redacción conforme la reforma introducida por la Ley 25.986, establece que *"El servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera, cuando la inexactitud fuere comprobable de su lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella y fuera solicitada con anterioridad: a) que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería; o b) Al libramiento, si se la hubiera exceptuado de los controles antes mencionados"*. *Su apartado 2 agrega: "La rectificación, modificación o ampliación también procederá, bajo las condiciones previstas en el encabezamiento del apartado 1, con posterioridad al libramiento y hasta: a) la carga de la mercadería a bordo del medio de transporte que fuere a partir con destino inmediato al exterior, cuando se utilizare la vía acuática o aérea; o b) que el último control de la aduana de frontera hubiese autorizado la salida del medio de transporte, cuando se utilizare la vía terrestre"*. Finalmente, el apartado 3 establece*: "Asimismo, el servicio aduanero podrá autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera siempre que la misma no configure delito o infracción"*.

Que, tal como se desprende de la fiel lectura de la norma citada, el instituto de la rectificación de la declaración comprometida en exportación exige para su procedencia el cumplimiento de requisitos de fondo y de forma. Con respecto al primer tipo de requisitos, exige que la inexactitud pudiera comprobarse de la lectura de la propia declaración o de la documentación complementaria.

Que, por otra parte, con relación al elemento temporal – requisito de forma –, se brindan distintas posibilidades, según si la rectificación se solicita antes o después del libramiento de las mercaderías.

Que, en el presente caso, la Aduana de San Lorenzo advirtió la inexactitud en la que incurrió el agente de transporte aduanero, tal como surge en las citadas Notas 2538/09 y 2537/09 obrantes en el sumario administrativo (fs. 2 y 12 respectivamente), al momento de efectuarse el control de la Relación del Carga.

Que, en virtud de ello, en dicha instancia el servicio aduanero *"estima que por el área habilitada se debería rectificar el MANE del asunto para posibilitar la regularización informática de la destinación, debiendo ser el*

estado de la misma "CANCELADO"; sin perjuicio de remitir la presente a la Sección "S" a efectos de caracterizar la conducta irregular del ATA declarante."

Que, de esta forma, la Aduana San Lorenzo autorizó la rectificación de los mismos, tal como se advierte en las Notas 5488/09 y 5487/09, ambas de fecha 22 de diciembre de 2009 (al pie de fs. 2 y 12 act. Adm).

Que, conforme surge entonces de lo actuado en instancia administrativa, puede afirmarse que la firma apelante no ha pretendido rectificar la inexactitud incurrida ni en la forma ni en el plazo previsto por la norma.

.

VI.- Que, sentado ello, corresponde dilucidar en autos si la resolución apelada, por la que se condena a la recurrente por la infracción prevista en el artículo 954, ap. 1, incs. a) y c), de la ley 22.415 se ajusta a derecho.

Que el artículo 954 del CÓDIGO Aduanero establece en su apartado 1, que *"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."*

Que a los efectos de la configuración de la infracción en trato es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, y que dicha inexactitud haya producido o podido producir alguno de los efectos previstos en la normativa de referencia.

Que, como se ha desarrollado en el Considerando precedente, la Aduana de San Lorenzo comprobó, al momento de efectuarse el control de la Relación del Carga, que se consignó erróneamente la destinación Nro. 04057EC01003782P, cuando en realidad correspondía el PE 04057EC01003872P, en el manifiesto marítimo de exportación 04057MANE000909F; y la operación 04057EC01008286T, cuando la destinación correcta hubiera sido la 04057EC01008223K, en el manifiesto 04057MANE001073H.

Que la situación descripta, como se ha señalado, no se encuentra discutida por la firma apelante, quien se limita a fundar su descargo en el hecho de que el exportador ha abonado los derechos correspondientes a las operaciones de exportación a consumo que fueron incorrectamente registradas en los manifiestos individualizados, no existiendo perjuicio fiscal alguno.

Que el servicio aduanero, al momento de dictar la resolución cuestionada, destacó que *"el documento aduanero compromete al declarante en cuanto a la veracidad y exactitud de lo declarado. Que justamente esto último es el bien jurídico tutelado por el artículo 954 del Código Aduanero"*. Y agregó *"que no es exacta la afirmación de que los tributos de las operaciones efectuadas fueron abonados por el exportador, no resultando aplicable la imputación o perjuicio fiscal a la encartada, ello así, en relación a los permisos asociados a los conocimientos denunciados, pero no con respecto a los permisos que debió asociarse a los mismos",*

Que el mencionado artículo 954 del CÓDIGO ritual "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". Si bien

la apelante cuestiona el ejercicio del poder sancionatorio por parte del servicio aduanero, afirmando que se ha extralimitado al imputarle un tipo infraccional cuyos elementos no se encontrarían presentes en el caso bajo análisis, cierto es que la declaración inexacta se encuentra verificada, y que la misma no ha sido desvirtuada por el agente de transporte, quien no ha brindado elementos de prueba que acrediten que tal inexactitud no tuvo lugar y que, en consecuencia, no se produjo o hubiese podido producir un perjuicio fiscal.

Que ha quedado demostrado que el agente de transporte apelante incurrió en un error al declarar los manifiestos marítimos de exportación, situación que fue advertida por la Aduana al momento de llevar a cabo el control de la relación de carga de los mismos, y que no se hizo uso de ninguno de los institutos que le hubieren permitido corregir el referido error y subsanar la irregularidad objeto de autos; aclárase al respecto que ni siquiera el hecho de que se hayan sencillamente invertido los dígitos es justificación suficiente para eliminar la potencialidad del perjuicio.

Que, conforme lo expuesto, y atento la orfandad probatoria que detenta la recurrente, cabe afirmar que la diferencia entre lo declarado y lo comprobado resultó idónea para producir los efectos del artículo 954, ap. 1, incs. a) y c), del CÓDIGO Aduanero, por lo que se verifica la configuración de la infracción de declaración inexacta.

VI.- Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho confirmar la infracción endilgada por la Aduana, dejando a salvo mi criterio – por razones de celeridad y economía procesal, y en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala – asumido en relación a la potestad sancionatoria de la Administración, esbozado ya en numerosos precedentes (“Aluar Aluminio Argentino SACI y Otro c/ DGA s/ Apelación”, Expte. Nº 24.840, del 02/12/13; “Blanco, Eduardo Jorge c/ DGA s/ Apelación”, Expte. Nº 24.553-A, del 03/12/13 y “Nutribras S.A. c/ DGA s/ Apelación”, Expte. Nº 36.507-A, del 06/03/12, entre otros).

Por ello, **VOTO** por:

Confirmar la Resolución Nro. 692/2014 (AD SALO), de fecha 06/11/2014, recaída en el expediente administrativo 12516-1025-2009. Costas a cargo de la actora.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere a la propuesta del Vocal Instructor.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar la Resolución Nro. 692/2014 (AD SALO), de fecha 06/11/2014, recaída en el expediente administrativo 12516-1025-2009. Costas a cargo de la actora.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y Dr. Adrian Dabinovic (20-17001346-9). 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: 2025.07.04 17:34:17 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: 2025.07.14 14:32:11 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: 2025.07.14 14:32:55 -03:00