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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-87192493-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 8 de Agosto de 2025

Referencia: SENTENCIA; 35096-A; MARITIMA HEILEIN SA c/D.G.A. s/recurso de apelación",

---

Reunidos los Vocales miembros de la **Sala "E"**, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante) y Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"MARITIMA HEINLEIN SA c/ DGA s/ recurso de apelación"**; **Expediente N° 35.096-A.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que la actora a fs. 7/15 vta., por apoderado, interpone recurso de apelación contra la **Resolución DE PRLA Nº 4410/14**, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en la **Actuación SIGEA Nº 12144-21782-2010**, en cuanto la condena, en su carácter de agente de transporte aduanero, por la comisión de la infracción prevista y penada por el **art. 954 del C.A., ap. 1º, inc. c) del CA**, intimándole el pago de la suma de **$259.428,12** en concepto de multa, con relación al **Manifiesto de Importación Desconsolidado N° 09 001 MANI 0138894N**, **Conocimiento de Embarque EGLV149901749370**, **Contenedor GESU 586725-7** (actualmente en calidad de Rezago N° 09 001 MARE 005758F).

Funda su apelación argumentando que para decidir como lo hizo el servicio aduanero se limitó a la mera transcripción del art 141 del CA y de la parte pertinente de la Resol 630/94 (ANA) dando por cierta la existencia del sobrante a la descarga y la consecuente declaración inexacta. Sostiene que de las act adm no resulta ningún comprobante relativo al peso de la mercadería a la descarga ni el manifiesto de carga en cuestión, sino que por el contrario la imputación se sustenta exclusivamente en un informe del propio servicio aduanero que no es sustentado en ningún elemento probatorio, como podría ser el ticket de pesada. Entiende que no basta con la falta de justificación de una diferencia para considerar que se ha configurado una declaración inexacta, debiendo la Aduana acreditar que se ha cometido. Hace mención al art. 141 del C.A. Señala que la no justificación del sobrante no basta para condenar al imputado en la medida que los antecedentes aduaneros son suficientes para probar la infracción de declaración inexacta del art. 954 inc. c) del C.A. Manifiesta que la DGA consideró que en el caso no se daba el supuesto del art. 954 inc. a) del C.A., variando su encuadre en la corrida de vista. Cita jurisprudencia. Señala que en autos no se ha acompañado el despacho de importación pertinente atento a que la mercadería se encuentra en situación de rezago. Cita jurisprudencia. Se agravia respecto al importe de la multa, en cuanto entiende que el mismo debe determinarse sobre la diferencia ente el precio declarado en la destinación de importación y el documentado en la factura comercial, argumentando que dado que la mercadería no ha sido despachada, la determinación de dicha diferencia no resulta posible. Argumenta que el ATA no interviene en la compraventa internacional de la mercadería, por lo que no puede resultar responsable penalmente por eventuales acuerdos comerciales entre los importadores y/o exportadores, respecto de los cuales es ajeno. Sostiene que el transportista manifestó correctamente la

cantidad de bultos transportados y descargados, por lo que no existió inexactitud alguna. Destaca que el CA sólo autoriza a que la acción por la responsabilidad penal que le pudiere caber al transportista sea dirigida al agente de transporte aduanero, pero ello no implica el deber de responder por el representado. Cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución cuestionada.

II.- Que a fs. 27/32, la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora en autos, y acompaña las actuaciones administrativas de la presente causa. Niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Hace una breve reseña de los hechos. Hace mención a la conducta tipificada en el art. 954 del C.A. Señala que se encuentran reunidos los requisitos exigidos legalmente para tener por configurada la conducta endilgada a la actora. Cita jurisprudencia. En relación con la responsabilidad, señala que tanto el transportista como el ATA son responsables por las diferencias de cantidad comprobadas en relación al manifiesto de carga conf. Art. 909 del C.A. Finalmente, hace reserva del Caso Federal, ofrece prueba y solicita que se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta, con costas.

III.- Que a fs. 33 se declara la causa de puro derecho. A fs. 51 se elevan los autos a la Sala "E". Posteriormente se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la **Actuación SIGEA Nº 12144-21788-2010** se inició a fs. 1 con el Acta de denuncia Nº 83092-10001/008872, formulada contra la firma **MARITIMA HEINLEIN S.A**., por un sobrante de 7.898 kgs de mercadería, lo que fue encuadrado, en principio, en el art. 956 del C.A. A fs. 2 obra la liquidación por diferencias en importación. A fs. 3 obra el detalle de la liquidación de los ítems en infracción. A fs. 10, con fecha 19/11/10, se remiten las actuaciones, y se informa que: *"… En el manifiesto de Carga 09 001 MANI 138894-N B/L N° EGLV149901749370; se declararon 16.412 kg neto de mercadería. Se realizó el control físico y la pesada del contenedor, la cual arrojo como resultado 24.310 kg netos de tejido de punto, con un contenido de hilados de elastómeros superior o igual al 5% en peso de fibras sintéticas de la Posición Arancelaria 6004.10.20.000k; esta diferencia de peso de* ***7.898 kg netos****, respecto de la manifestada en el B/L, se encuadraría prima facie en una infracción al art. 956 del C.A., se procedió a aforar con el valor criterio de la posición arancelaria resultante (6.42 USD/KG) para países del grupo 4, Base imponible 50.705,16 USD (derechos a pagar DIEM 7.22 USD/KG); Estadística 0.5%, IVA 21%, IVA adic.10%, Ganancias 3%. Total a pagar USD 94.321,32."* A fs. 12, con fecha 06/12/10, se instruye sumario por la infracción art. 956 y 954 del C.A. A fs. 15, con fecha 16/12/2010, se corre vista de lo actuado a la firma **MARITIMA HEINLEIN SA**, en los términos del art. 954, ap. 1, incs. a), y c), del CA, resultando notificada el día 28/1/11 -conf. constancia de fs. 16vta.-. A fs. 26/34 contesta vista el ATA. A fs. 35/37 se ordena como medida de mejor proveer que se libre Nota a fin de que sirvan acompañar el original del manifiesto N° 09 001 MANI 138894 N. A fs. 38 se tiene por presentado al ATA y se rechaza el planteo de nulidad, notificado a fs. 39vta. (22/06/2011). A fs. 42 obra copia del **Conocimiento de embarque EGLV149901749370**, del que surge el detalle del Contenedor **GESU 586725-7**. A fs. 46 se corre nuevamente vista, encuadrándose la infracción endilgada en la prevista en el art. 954 inc. c) del C.A. (con fecha 27/05/2013), notificado 08/08/2013 a fs. 47vta. A fs. 48/53 el ATA contesta vista. A fs. 55/58 obra la impresión de pantalla del Registro de Infractores. A fs. 59/61, con fecha 28/04/14, se dicta la **Resolución DE PRLA Nº 4410/14**, aquí apelada, obrando posteriormente el sobre contenedor del Manifiesto N° 09 001 MANI 138894 N.

V.- Que corresponde resolver si la resolución apelada, en cuanto imputa a la recurrente en su carácter de ATA, la comisión de la infracción prevista en el **art 954 inc c) del CA**, resulta ajustada a derecho.

Que a dichos fines cabe aclarar que el servicio aduanero, formuló denuncia, instruyó sumario contencioso, y corrió vista, en los términos del art. 954, ap. 1, incs. a) y c) del CA, contra la firma **MARITIMA HEINLEIN SA**, en su carácter de agente de transporte aduanero, toda vez que del control físico de la mercadería -una vez descargada del medio de transporte-, comprobó la existencia de una diferencia en más de **7.898 kg netos**. Ello así, por cuanto en el **Manifiesto de Importación Desconsolidado N° 09 001 MANI 0138894N**, **Conocimiento de embarque EGLV149901749370**, **Contenedor GESU 586725-7 se declararon 16.412 kgs** de mercadería, pero **se descargó un total 24.310 kgs.** de tejido de punto -ver acta de denuncia, copia simple del Conocimiento de embarque y constancias de las acta dm-

Posteriormente, se corrió nueva vista a la firma aquí apelante, pero esta vez, únicamente en los términos del **art. 954, ap. 1, inc. c), del CA.** (ver a fs. 46 de las act. adm.).

Que en consecuencia, la cuestión de autos radica en determinar si se ha producido el sobrante constatado por la Aduana, es decir, si se ha producido la diferencia infraccional conf. al art. 954 del C.A., con la consecuente responsabilidad solidaria del transportista y del Agente de Transporte Aduanero art. 909 del C.A.

Que el Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas. El art. 954 de ese Código reprime y sanciona, al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta, que de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir, entre otros supuestos: "*c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que correspondiere con multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia"*.

Que el art. 954 del C.A. "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 tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan" (Corte Sup., 12/5/1992, "Subpga SACIE e I", Fallos 315:942).

En cuanto al alcance de dicho precepto, el Alto Tribunal dijo que "no puede dejar de ponderarse que la función primordial del organismo aduanero consiste en 'ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías' (art. 23, inc. a) del Código Aduanero), cometido para el cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaración es comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas" y que "es desde esta amplia perspectiva, que excede los fines estrictamente recaudatorios —tutelados por el inciso a) del art. 954— y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado […], como debe apreciarse lo establecido por el inc. c) del citado artículo, cuyo texto, […] no autoriza una interpretación contraria puesto que se refiere a importes distintos de los que efectivamente correspondieren —con lo cual obviamente abarca tanto a las diferencias en más como a las en menos— ya sea que se trate de operaciones o destinaciones de importación o de exportación" (Fallos: 321:1614, entre otros; causa "PBB Polisur SA c/ EN DGA Resol 465/12 BABL (EXPTE 664/12) s/ Dirección General de Aduanas", pronunciamiento del 6 de agosto de 2019).

Además, la Corte Suprema ha declarado que: "Las diferencias entre el contenido del manifiesto general de la carga y el resultado de la comprobación efectuada por la autoridad aduanera, que no hubieren sido justificadas en alguno de los modos que establecen el Código y su reglamentación, dan lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el art. 954" (11/6/1985, "Agencia Nórdica SA", Fallos 307:928, Fallos 325:830).

Que en ese marco, las declaraciones presentadas ante el servicio aduanero son inalterables, excepto los supuestos de rectificación contemplados en la normativa.

Que en la causa, conforme surge de la copia del **Manifiesto Marítimo de Importación Nº 09 001 MANI 138894N**, se hace referencia al conocimiento **EGLV149901749370**, **Contenedor GESU 586725-7,** en el que se documentó el **ingreso de 16.412 kgs**. de mercadería.

Que corresponde señalar, que en el caso el porcentaje de mercadería sobrante supera ampliamente el porcentaje de tolerancia aplicable (conf. art. 959 inc. c) del C.A.).

Que la recurrente controvierte la existencia del sobrante alegando, que el mismo no se encuentra debidamente probado, por cuanto se apoya exclusivamente en un informe del propio servicio aduanero que no se encuentra sustentado en ningún elemento probatorio.

Que al respecto es dable señalar, que la recurrente es quien tiene sobre sí la carga de la prueba de los extremos que sostiene, y no surge de autos, que la diferencia detectada por el servicio aduanero haya sido oportunamente justificada, en los términos del art. 141 del C.A. y sus normas reglamentarias. Por lo cual, lo actuado en sede administrativa mantiene plena fuerza probatoria, en tanto no sea desvirtuado por prueba en contrario (conf. doc. Fallos: 259:398; 262:130; 264:120; 268:475; 271:96; 281:173; 331:622 y en la Sala G en "Luis M. Pagliara SA", del 6/11/2018; entre otros).

Que con respecto a la configuración del supuesto infraccional previsto en el ap. 1 inc. c) del art. 954 del C.A., de conformidad a lo prescripto por el art. 956 inc. c) del C.A., la mera constatación por parte del servicio aduanero de haber resultado a la descarga mercadería de diferente cantidad (en el caso en más) respecto de la declarada en el manifiesto, es suficiente para el aludido encuadre infraccional conforme los principios sentados por la jurisprudencia de la C.S.J.N (conf. "Frigorífico Rioplatense" y "SUBPGA" (ambas de fecha 12/5/92), "Bunge y Born" y "Free Port" (ambas del 11/6/98) y "Agencia Marítima Río Paraná SA" (del 30/4/02)).

Que todo lo expuesto resulta suficiente para constatar que la mercadería resultante difiera respecto del valor de la mercadería declarada en el correspondiente manifiesto, resultando dicha diferencia responsabilidad del agente de transporte, conforme lo establecido en el art. 909 del C.A.

Que, la declaración efectuada en el manifiesto de autos, no incluye la totalidad de la mercadería descargada, lo que supone el egreso de un importe pagado o por pagar distinto, del que efectivamente correspondiere por la cantidad de mercadería que efectivamente pretendía importarse. De ello se extrae que la declaración inexacta practicada por el ATA resulta punible, en los términos del inc. c), ap. 1, del art. 954 del C.A.

VI.- Que sentado lo expuesto, cabe ahora analizar los argumentos de la recurrente referidos a que no puede resultar responsable por la mercadería que transporta, por cuanto desconoce el contenido de los contenedores, argumentando que su responsabilidad contractual y legal, y solo se limita a la unidad de transporte.

Que cabe mencionar que los transportistas son representados por el agente de transporte aduanero, persona visible o ideal, quien se ocupa fundamentalmente de las gestiones relativas a la presentación del medio de transporte, y su carga e impulsar ante el servicio aduanero toda actividad administrativa relacionada con el medio de transporte (conf. art. 57 del C.A.).

Que la verificación relativa a lo declarado en los manifiestos generales debe efectuarse, fundamentalmente, en relación al número de bultos -tales como contenedores, pallets, cajas, cajones y bolsas- transportados y arribados, y a todo aquello relacionado al peso o al volumen cuando la mercadería no estuviere acondicionada en bultos o se tratare de carga a granel. Ello significa que no se efectúa una verificación de la calidad de lo que se declara, sino del aspecto cuantitativo, de aquello que efectivamente podría ser constatable por el transportista.

Por ello es que al tratar la cuestión relativa a la declaración de la mercadería por el transportista, el Código Aduanero trata las cuestiones relacionadas con la cantidad de mercadería, sobrantes y faltantes, a bordo o a la descarga.

Que de la compulsa de los antecedentes administrativos surge que la apertura de sumario no se basó en una diferencia detectada en relación a la descripción de la mercadería, sino que tuvo relación al peso del contenedor **Contenedor GESU 586725-7**, documentado en el conocimiento **EGLV149901749370**, por lo que no cabe hacer lugar al planteo de la apelante.

Por otra parte, el art. 909 del CA, establece que *"En toda infracción aduanera cometida por el transportista o por las personas por las cuales debiere responder el mismo, el servicio aduanero podrá dirigir la acción respectiva contra el agente de transporte aduanero que lo representare (...)"*. Siendo ello así, el agente de transporte debe responder por las infracciones del transportista y las que cometieren las personas por las que ellos resultaren responsables, constituyendo este otro supuesto de responsabilidad por el hecho de otro, *"(...) que nace de su habilitación como tal por parte de la aduana, de manera de otorgarle al servicio aduanero una acción directa contra él"* (ver Código Aduanero Comentado,

obra en colaboración con los Dres. Alsina, Mario A., Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan Patricio, y Vidal Albarracín, Héctor G., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, obra completada y actualizada por los Dres. Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Vidal Albarracín, Héctor G., Cotter, Juan P., Sumcheski, Ana L., y Vidal Albarracín, Guillermo (h), tomo III, págs. 326/327).

Que, lo expuesto me lleva a concluir que siendo el bien jurídico tutelado en la infracción la declaración inexacta, la veracidad y exactitud que deben regir las manifestaciones efectuadas en las destinaciones aduaneras, y la correspondencia de dichas manifestaciones con lo efectivamente comprobado por el servicio aduanero, corresponde desestimar los argumentos desplegados por la accionante, y en consecuencia tener por configurada la infracción prevista y penada por el art. 954 inc. c) del C.A.

Que en igual sentido, la Sala I de la CNACF, en los autos: “Marítima Heinlein SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, Expte.:N° 63835/2019, de fecha 23/03/2023, y en los autos: “MARITIMA HEINLEIN SA (TF 34380-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, Expte.: N° 56353/2022, de fecha 09/05/2023, confirmó las sentencias de este Tribunal, en los cuales se condenó a la actora por la infracción al art. 954 inc. c) del C.A., ambas causas similares a la de autos.

VII.- Que sentado lo expuesto no resulta procedente hacer lugar al pedido de condonación formulado por la actora a fs. 44 de autos. Ello así con fundamento en lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 30/8/22, en las causas FSA 8622/13 “Chehadi” (Fallos: 345:849) y CAF 42372/18 “Rossi”, donde sostuvo que el beneficio de la condonación previsto en la ley 27.260 es improcedente en supuestos en los que se discute una multa impuesta en los términos del artículo 954, apartado 1°, inciso c, del Código Aduanero, ante una conducta que no resulta apta para generar un perjuicio fiscal.

VIII.- Que, en cuanto al agravio referido a la graduación de la multa, cabe señalar que conforme surge del informe efectuado por la División Verificación (fs. 10 de las act adm) y de la liquidación de los ítems en infracción, para el cálculo del importe de multa se utilizó el valor de criterio de la P.A. de la mercadería en cuestión, en el caso USD/kg 6.42, toda vez que no obra la factura comercial de la operación, lo que se encontraría en línea con mercadería idéntica o similar a la involucrada en la presente causa, siendo esta una cuestión que no ha sido desacreditada por la recurrente.

IX.- Que por los motivos expuestos corresponde confirmar la resolución apelada en la causa, con costas a la vencida.

Por ello, VOTO POR:

Confirmar la **Resolución DE PRLA Nº 4410/14**, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en la **Actuación SIGEA Nº 12144-21782-2010**, en cuanto condena al agente de transporte aduanero **MARITIMA HEINLEIN SA**, por la comisión de la infracción prevista y penada por el **art. 954 del C.A., ap. 1º, inc. c)** del CA, y le impone multa por la suma de pesos doscientos cincuenta y nueve mil cuatrocientos veintiocho con 12/100 (**$259.428,12)** en concepto de multa, con costas a la actora.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto de la Vocal preopinante.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

Confirmar la **Resolución DE PRLA Nº 4410/14**, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales

Aduaneros, en la **Actuación SIGEA Nº 12144-21782-2010**, en cuanto condena al agente de transporte aduanero **MARITIMA HEINLEIN SA**, por la comisión de la infracción prevista y penada por el **art. 954 del C.A., ap. 1º, inc. c)** del CA, y le impone multa por la suma de pesos doscientos cincuenta y nueve mil cuatrocientos veintiocho con 12/100 (**$259.428,12)** en concepto de multa, con costas a la actora.

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 20-16937193-9 y al fisco nacional en el CUIT 33-69345023-9 y oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.08.07 13:27:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.08.08 16:15:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.08.08 16:42:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.08 16:42:48 -03:00