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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-91650538-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 20 de Agosto de 2025

Referencia: Sentencia;38.762-A;ODFJELL ARGENTINA SA

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los miembros de la Sala "G", Dres. Horacio Joaquín Segura, Miguel N Licht y Dra. Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en los autos caratulados: **"ODFJELL ARGENTINA S.A c/ Dirección General de Aduanas** s/ recurso de apelación"; expte. **Nº 38.762-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Se trata de resolver en autos si se ajusta a derecho la Resolución Nº 23/18 (AD CAMP) dictada por el Administrador de la Aduana de Campana en el expediente N 12579-4-2009, en cuanto condenó a Odfjell Argentina S.A, por la infracción tipificada en el art. 954 inc. a) y c) del C.A, imponiéndole una multa de $ 55.284,72 e intimándola al pago de U$S 30.941,68 en concepto de tributos por el faltante/sobrante verificado a la descarga conocimientos 36A, 13, 32B, 25B, 26A y 26B amparados en el manifiesto 08008MANI021827G.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs.11/17 se presenta la actora e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada en el objeto del proceso. Manifiesta la inexistencia de los alegados faltantes, que se tratan de errores en las mediciones y mermas de ruta. Señala que la firma mencionada descargó en el puerto de Campana productos químicos líquidos del buque Bow Cedar en el año 2008, lo que motivó la instrucción de sumario por presuntas diferencias que se habrían verificado a la descarga del medio, faltante de CARDIOL SC56-20 de 7.270 kgs (-2.31%) y que según las mediciones de la aduana excederían la tolerancia del 2% previstas en el artículo 959 inc. c) del C.A. Plantea la inconstitucionalidad del art. 142 del C.A. Cita jurisprudencia. Solicita la aplicación del art. 97 del Decreto 1001/82. Agrega que debe computarse a los efectos infraccionales la tolerancia del 4% por las características de la mercadería objeto de autos. Destaca que las mermas en productos líquidos oscila en un 2%. En relación al reclamo tributario, señala que es improcedente en relación al conocimiento 36A (sobrante). Cita jurisprudencia. Rechaza el reclamo del IVA, IVA adicional y ganancias e ingresos brutos. Hace referencia a la aplicación

supletoria de la tolerancia prevista en la Resolución Nro. 2220/90. Cita jurisprudencia. Aplicación art. 898 del C.A. Solicita en caso de ser revocada la resolución la devolución de las sumas depositadas en los términos del art. 796 del C.A. Ofrece prueba, plantea reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución recurrida.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 25/31vta., se presenta el abogado del fisco y contesta el traslado oportunamente conferido. Efectúa una descripción de los hechos y niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Rechaza el planteo de inconstitucionalidad efectuado porque considera que no ataca ninguna cuestión particular. Manifiesta que de la documentación obrante en las actuaciones se desprende que se detectó el faltante de la cantidad de CARADOL SC 56-20, conocimiento US25B de 7.270 kg (-2,31%). que dicho faltante se encuentra fuera de la tolerancia permitida del art. 959 inc. c) del C.A., por lo que considera configurado el hecho gravado. Se refiere al aspecto infraccional del art. 954 del C.A., argumenta que se incurrió en la conducta tipificada en el apartado 1º inc. a) y c) del C.A. Cita normativa y jurisprudencia. Explica, que en casos como el de autos el bien jurídicamente protegido es la veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera. Cita jurisprudencia y doctrina. Se refiere al art. 141 ap. 2 C.A., en cuanto a las diferencias no justificadas. Cita jurisprudencia. Finalmente Hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas

IV.- Que las actuaciones administrativas antecedentes de esta causa se iniciaron con el informe, de fecha 19/12/2008, en el cual se informa que finalizada la descarga en el depósito fiscal TAGSA, el día 15-12-2008, del B/T Bow CEDAR, MANI21827G, documentado por Agencia Marítima ODFJELL ARG se constató la existencia de mercadería ingresada a depósito fuera de la tolerancia del 0,6% establecida por las resoluciones Nº 2220/90 y 2914/94 (fs. 1/2). A fs. 3/17 obra impresión del manifiesto 08008MANI021827G, de fecha de registro 12/12/08, y las planillas de medición 189, 191y 193. A fs. 18/19 obra el informe de fecha 14/12/2008 en el cual se informa las mediciones registradas del B/T BOW CEDAR, MANI21827G, documentado por Agencia Marítima ODFJELL ARG MANI21827G. A fs. 20/43 obra impresión del manifiesto 08008MANI021827G, de fecha de registro 12/12/08, y las planillas de medición 131 a 135. A fs. 44/46 obra la nota del despachante de aduanas Giacomo en relación a los conocimientos OTUS26A/B informando que se ingresó dicha mercadería como conforme cuando fue con diferencias y se detalla faltante con copia de las planillas de medición (23/12/08). A fs. 47/48 obra informe novedades al ingreso en depósito que arrojan diferencias. A fs. 49 obra la Nota N 21/09 (SE RESG) de fecha 07/01/09, se informa a la Sección S los faltantes y sobrantes detectados respecto el manifiesto de autos. A fs. 50 con fecha 03/06/13 se instruye sumario contra la Agencia Marítima Odjfell Argentina S.A por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. a) y c) respecto del conocimiento OTUS 25 B por una diferencia de -2,31%, en relación al Manifiesto 08 008 MNAI21827G. A fs. 51 obra el acta de denuncia. A fs. 53/55 se practica liquidación- con fecha 03/10/13- Nota 865/2013. A fs. 56 se corre vista de todo lo actuado, a la Agencia Marítima Odjfjell Argentina S.A por la presunta comisión de la infracción al art. 954 incs. a) y c). Se le impone una multa de $55.284,72 y se le reclaman los correspondientes tributos por los faltante por un total de U$S 30.941,68 (de fecha 03/12/2013) notificado 03/12/13 a fs. 57. A fs. 58/63 se presenta la actora y acredita deposito en efectivo en concepto garantía de tributos. A fs. 64 obra comprobante de pago de liquidación 14008LMAN000390V (06/01/14).

A fs. 65/70 contesta la vista conferida. A fs. 76 solicita pronto despacho. A fs. 84/91 obra sobre contenedor original de los permisos de embarque nº 08008IDA4001486Z, 09008IC06000080N, 08008IC04004695D, 09008IC06000401K, 0800IC04004737A, 09008IC04000092Y, 09008IC04000090M, 09008IC06000161N. A fs. 93/95 obra Memorando Nº 14/2013 de fecha 14/11/13. A fs. 96 obra la Nota 306/15 (22/06/15) la cual informa *"…A los fines aduaneros y del comercio exterior, el caradol NO SE EVAPORA, ni ningún otro producto, porque tanto los Buques Mercantes, los tanques fiscales, y demás instalaciones como tuberías, válvulas etc. con las que cuentan los depósitos fiscales habilitados, están acondicionados para evitar cualquier perdida, merma, evaporación, en principio POR NORMAS DE SEGURIDAD, ya que algunos de los productos que manipula TAGSA son de ALTISIMA TOXICIDAD. La incidencia de la temperatura-densidad es NULA, en los términos que fue considerada por la IRAM-IAP A-65 de 1965, y Decreto 1691/1966, por tal cuestión los fluidos se comercializan a una temperatura específica, o por peso, en tales condiciones las mediciones de aduana se mantienen inalterables. El medidor actuante opero según la norma IRAM-IAP citada, lo que lo exime de explicar el proceso normado en si, o cualquier otro que el letrado pueda imaginar. En cuanto a las diferencias que pudieran surgir al medir en distintos tanques, puede que alguno de los calibrados sea inexacto, el medidor de aduana midió en los tanques fiscales de la planta quien le proporciono los calibrados respectivos y en su momento no tuvo objeción por parte de la empresa, además la medición del buque a fs. 69 y 70, no está intervenida por aduana. Por último, recomiendo al letrado evacuar sus suposiciones, ilustrándose en su desconocimiento, en otro ámbito, ya que la Aduana no cuenta con oficina técnica dedicada a enseñar; en cuanto a la confusión que el letrado exhibe al contestar vista, sobre las tolerancias aduaneras admitidas, en su escrito a fs. 48 del presente, le adjunto de fs 93 a 95, copia del MEMO 14/2013 (AD CAMP), para su lectura y buen entender…"*. A fs. 98/99vta. obra el Dictamen 5/2018 de fecha 12/01/18. A fs. 100/101obra la Resolución N 23/18 (AD CAMP) apelada en autos.

V.- Que la aduana de Campana constató los faltantes a la descarga del buque BOW CEDAR a lo declarado en el manifiesto de carga MANI 08008MANI021827G consignado a la firma actora en su carácter de A.T.A.; concretamente, la Aduana consideró dicho faltante en relación al embarque amparado por el conocimiento OTUS 25B. Al respecto, en el manifiesto de carga se había declarado la cantidad de 314.185 kg de CARADOL SC 56-20 a granel, y de la constatación considerada por la Aduana resultó la cantidad de 306. 915kg (faltante que representa un 2,31% de la carga), fuera de los límites de tolerancia del art. 959 incs. a) y c) del C.A.

Asimismo, y respecto del mismo manifiesto, resultó de los conocimientos OTUS 36A un sobrante de +1,80%, OTUS13B un faltante de -0.95%, OTUS32B un faltante de -1,75%, OTUS26A un faltante de -0,62%, OTUS26B un faltante de -0,62% y OTUS25B un faltante de -2,31%, por los cuales se formularon los cargos correspondientes por encontrarse fuera del 6 por mil y dentro del 2%.

VI.- Que el art. 954 del C.A sanciona al que "… *para cumplir cualquiera de las operaciones de importación o 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: inc. a) un perjuicio fiscal; inc. c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que correspondiere*."

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 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 declaraciones 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; esta sala, 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).

A su vez el art. 956 del C.A establece en los incs. b) y c) que *se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación ... y que a los fines de lo dispuesto por el art. 954 la presentación del manifiesto general de la carga, equivale a efectuar una declaración relativa a lo expresado en la misma*.”

Que en este sentido el art. 959 inc. c) del C.A establece: “*en cualquiera de las operaciones o de las destinaciones de importación o de exportación no será sancionado el que hubiere presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno de los supuestos del inc. c) la diferencia de cantidad de mercadería de una misma posición arancelaria no excediera del 2% por ciento sobre la unidad de medida que correspondiere a la misma. La reglamentación podrá aumentar este porcentaje hasta un 6% en atención a la naturaleza de la mercadería de que se tratare. Esta eximición no alcanza, a las sanciones*

que pudieren corresponder por otras diferencias.”

Que el art. 97 del dto. 1001/82 dispone que *“…cuando se trate de mercadería líquida, sólida o gaseosa, que en razón de sus condiciones intrínsecas o por circunstancias extrínsecas fuere susceptible de aumentar o disminuir su cantidad se admitirá hasta un 4% de diferencia sobre la base de unidad de medida”*.

Cabe destacar que las tolerancias admitidas a los efectos tributarios, se encuentran reguladas por la Resolución ANA N° 2220/90, según la modificación introducida por la Resolución N° 2914/94. Dicha norma establece que el margen de las aludidas tolerancias se establecerá *"en el seis por mil del total de la carga... considerándose a los efectos fiscales correcta y real la cantidad declarada, siempre que no exceda ese límite…”*.

Asimismo, conforme lo dispuesto en el art. 57 del C.A., el agente de transporte aduanero es la persona de existencia visible o ideal que en representación de los transportistas tiene a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero conforme las condiciones previstas en el Código Aduanero. En ejercicio de la mentada representación, presenta la documentación del medio de transporte -arts. 135 y 136 del C.A.- confeccionada sobre la base de los datos aportados por el capitán y los cargadores, asumiendo frente a la aduana la responsabilidad tanto tributaria como infraccional por los hechos previstos expresamente en el Código Aduanero conforme lo dispuesto en los arts. 780 y 909 del citado cuerpo legal.

VII. Conforme surge de la copia del manifiesto marítimo de importación Nº 08 008 MANI021827G (a fs. 3/6 de las act.adm), documentado por la firma ODFJELL ARGENTINA S.A. en su carácter de agente de transporte aduanero, y de la compulsa de las actuaciones aduaneras, se constató:

CONOC	MERC	CANT DECLARADA A GRANEL	CANTIDAD INGRESADA	DIF	%	OBS
OTUS36A	ACRYLONITRILE	100.000	101.801	1.801	1,8	Sobrante- Planilla de medición 191-08 (a fs. 8/10 AA) deposito TAGSA
OTUS13	MONOISOPROPOLAMINA	498.542	493.793	-4.749	-0,95	Planilla de medición 189-08 (a fs. 11/14 AA) deposito TAGSA
OTUS32B	BUTYL ACRYLATO	210.000	206.315	-3.685	-1,75	Planilla de medición 193-08 (a fs. 15/17 AA) deposito TAGSA
OTUS26A/B	NEODOL 23-1	548.118	544.698	-3.420	-0,62	Planilla de medición 135-08(a fs. 25/27 AA) deposito CARBOCLOR
OTUS25B	ARADOL SC 56-2	314.185	306.915	-7270	-2,31	Planilla de medición 131-08 y 132-08 (a fs. 36/38 AA) deposito CARBOCLOR-DI: 001393Z

VIII.- Que la actora sostiene, que a los efectos infracciónales la diferencia detectada a la descarga no es punible por ser menor al 4% previsto en la reglamentación (art. 97 del Dto. 1001/82).

Que, en cuanto a las diferencias originadas en supuestos errores de medición y/o la medición efectuada por diferencias en el sistema, debe señalarse que a esos fines y en virtud de los presuntos errores técnicos y/o humanos, ya está prevista la tolerancia tanto a los fines infraccionales (2% o 4% según la mercadería de que se trate) como tributarios (0,6% o 6% Res Nro. 2220/90 y 2914/94 para cargas de líquidos y sólidos).

Existe entonces una tolerancia de cantidad general equivalente al 2% sobre la unidad de medida de mercadería que puede elevarse al 4% en la medida que se acredite que la mercadería aumentó o disminuyó su cantidad por sus condiciones intrínsecas o por las condiciones extrínsecas de la operación, correspondiendo entonces, a la actora acreditar los extremos que justificarían un apartamiento de la tolerancia general del 2%.

Ello así, conforme surge del cuadro, el faltante en el conocimiento OTUS25B es de -7.270 kg, equivalente al 2,31% (CARADOL SC 56-20 se declaró 314.185 kg y se constató a la descarga 306.915 kg)

superando ampliamente el porcentaje de tolerancia aplicable (conf. art. 959 inc. c) del C.A.).

Que de la compulsa de las actuaciones en sede aduanera, surge que la actora solo aporto copia de la medición realizada por la firma Inspectorate en la que se observa una diferencia menor a la constatada por la aduana, sin perjuicio de ello no resulta suficiente a efectos de justificar el faltante endilgado (ver 69/70 de las AA).

En este sentido, el servicio aduanero solicitó (cfme. a la prueba ofrecida por la recurrente en su escrito, en el punto 6. c)- a fs. 58vta., 82 AA) la sección V que informe sobre las características del producto, y mediante la Nota 306/15 (de fecha 22/06/15) de la Sección V, señala que "*…el caradol NO SE EVAPORA, ni ningún otro producto, porque tanto los Buques Mercantes, los tanques fiscales, y demás instalaciones como tuberías, válvulas etc. con las que cuentan los depósitos fiscales habilitados, están acondicionados para evitar cualquier perdida, merma, evaporación, en principio POR NORMAS DE SEGURIDAD, ya que algunos de los productos que manipula TAGSA son de ALTISIMA TOXICIDAD. La incidencia de la temperatura-densidad es NULA, en los términos que fue considerada por la IRAM-IAP A-65 de 1965, y Decreto 1691/1966, por tal cuestión los fluidos se comercializan a una temperatura específica, o por peso, en tales condiciones las mediciones de aduana se mantienen inalterables. El medidor actuante opero según la norma IRAM-IAP citada, lo que lo exime de explicar el proceso normado en si, o cualquier otro que el letrado pueda imaginar. En cuanto a las diferencias que pudieran surgir al medir en distintos tanques, puede que alguno de los calibrados sea inexacto, el medidor de aduana midió en los tanques fiscales de la planta quien le proporciono los calibrados respectivos y en su momento no tuvo objeción por parte de la empresa, además la medición del buque a fs. 69 y 70, no está intervenida por aduana…"*, y adjunta el Memorando 14/2013 con la normativa relativa a los distintos sistemas de mediciones y las tolerancias admitidas (ver a fs. 93/96 de las AA).

Cabe 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 esta Sala en "Luis M. Pagliara SA", del 6/11/2018; entre otros).

Por todo ello, al no haberse justificado debidamente el faltante y siendo carga de la actora hacerlo, es que corresponde estar al límite de tolerancia general del 2% de la citada resolución.

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)).

En virtud de lo expuesto, resulta suficiente 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.

Por lo tanto, la declaración efectuada en el manifiesto de autos, no incluye la totalidad de la mercadería descargada, lo que supone un perjuicio fiscal que se habría producido, y el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto al que efectivamente correspondiere, en los términos de los incs. a) y c) del art. 954 del C.A.

Que, en virtud de todo lo expuesto, y 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 tener por configurada la infracción prevista y penada por el art. 954 incs. a) y c) del C.A.

IX.- En relación con los tributos intimados a la actora respecto a los conocimientos **OTUS25B, OTUS13, OTUS32B, OTUS26A y OTUS26B** en los términos el art. 142 del C.A, por las diferencias detectadas (faltantes) a la descarga, y que al no haber sido justificadas, hizo presumir a la Aduana, sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería faltante fue importada para consumo, considerándosela como responsable de las obligaciones tributarias.

Que, conforme lo establecido el art. 142, ap. 1, del C.A. "*Cuando al concluir la descarga resultare faltar mercadería que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en los art. 135 y 136, deberán justificarse las diferencias con la respectiva carta de rectificación o en las demás formas previstas en este Código o en sus disposiciones reglamentarias, dentro del plazo de dos días a contar desde la finalización de la descarga”*.

A su vez, el ap. 2, prevé que; *“Cuando las diferencias no hubieran sido justificadas en la forma prevista en el apartado 1, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería faltante ha sido importada para consumo, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, considerándose al transportista y al agente de transporte aduanero solidariamente responsable de las correspondientes obligaciones tributarias."*

Mediante dicha norma el legislador ha pretendido proteger la renta aduanera frente a posibles desviaciones del tráfico comercial desde el exterior, que provoquen una merma en los ingresos tributarios. Así lo ha entendido desde siempre la jurisprudencia al sostener que la exigencia del pago de derechos por la mercadería que faltare en la descarga de un buque tiene una finalidad de protección de la renta aduanera, previendo los perjuicios al erario por su posible ingreso ilegítimo; de allí que la ley cree una presunción iuris et de iure de que la mercadería se introdujo al país a través de ese despacho, concluyendo el trámite a él relacionado (confr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala IV, causa Fletamar SA (TF 8792-A) c/DGA, sent. del 17/10/00; Sala II, causas Agencia Marítima Neto SA (TF 10937-A) c/ DGA", sent. del 15/12/05, Baltzer Marítima SRL (TF 1843-A) c/ DGA", sent. del 01/12/09, entre otras).

Cabe destacar que las tolerancias admitidas, se encuentran reguladas por la Resolución ANA N° 2220/90, según la modificación introducida por la Resolución N° 2914/94. Dicha norma establece que el margen de

las aludidas tolerancias se establecerá *"en el seis por mil del total de la carga... considerándose a los efectos fiscales correcta y real la cantidad declarada, siempre que no exceda ese límite…".*

En relación con los conocimientos OTUS26A y OTUS26B, obra a fs. 44 la presentación del despachante de aduanas- con fecha 23/12/08 rectificando las diferencias declaradas en el manifiesto por dichos conocimientos, informando que *"…con fecha 22/12/2008 se realizó el ingreso a deposito correspondiente al MANI 08008MANI02827G de los conocimientos OTUS26A y OTUS26B, realizándose el ingreso como conforme cuando en realidad el mismo fue con diferencia según el siguiente detalle: OTUS26A Donde dice 274059 kg debe decir 272349 kg. OTUS26B Donde dice 274059 kg debe decir 272349 kg…"*y acompaña documentación.

Sin embargo, surge de fs. 25/27, 46, 89/90 que la finalización de la descarga fue con fecha 15/12/08, por lo cual la rectificación presentada resulta extemporánea, en los términos del citado art. 142 del C.A., ya que dicha presentación obra fechada el 23/12/08.

En relación con los conocimientos observados por el servicio aduanero faltantes OTUS25B, OTUS13 y OTUS32B**,** no obra en autos, ni en los actuaciones administrativas, justificación de la recurrente en los términos y mediante la documentación exigida por el art. 142 del CA., solo indica que las diferencias son consecuencias de errores de medición y mermas propias del tipo de mercadería.

En consecuencia, los faltantes detectados por el servicio aduanero exceden el límite de tolerancia admitido (Resolución ANA N° 2220/90 y Resolución N° 2914/94) conforme se detalla:

CONOC	CANT DECLARADA A GRANEL	CANTIDAD INGRESADA	DIF	%
OTUS13	498.542	493.793	-4.749	-0,95
OTUS32B	210.000	206.315	-3.685	-1,75
OTUS26A/26B	548.118	544.698	-3.420	-0,62
OTUS25B	314.185	306.915	-7270	-2,31

Que, corresponde considerar los faltantes consignados en el cuadro precedente como efectivamente producidos.

X.- Que en lo que respecta al sobrante advertido, surge de la compulsa de las actuaciones administrativas y de la documentación obrante en autos, que el peso declarado en el conocimiento OTUS36, amparada por el manifiesto de autos, no coincidiría con el peso obtenido a la descarga del buque, resultando una diferencia en más equivalente al 1,8%.
Que, en efecto, en el conocimiento se declararon 100.000 kg. de mercadería DNC 701.01, habiéndose

descargado 101.801 kg, arrojando una diferencia en más de 1801 kg.
Que el Código Aduanero prevé en su art. 141, apartado 1 que "...*Cuando al concluir la descarga resultare sobrar mercadería con relación a la que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en los arts. 135 y 136, deberán justificarse las diferencias con la respectiva carta de rectificación o en las demás formas previstas en este Código o en sus disposiciones reglamentarias, dentro del plazo de dos días a contar desde la finalización de la descarga"*.
Que el apartado 2 del mencionado artículo 141 dispone que: "…*Las diferencias no justificadas en la forma prevista en el apartado 1 darán lugar a la aplicación de las sanciones que pudieran corresponder por los ilícitos que hubieran cometido*".
Que la existencia de sobrantes posibilita la introducción ilegal de mercadería que, pese a hallarse a bordo, es ignorada por la aduana. Para que esos sobrantes no sean sospechados de irregularidad, la ley exige que se justifiquen de alguna manera. La forma usual de convalidación es a través de la obtención de una carta de rectificación (Código Aduanero Comentado, Mario A. Alsina, Enrique C. Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Juan P. Cotter Moine, Héctor G. Vidal Albarracín, Editorial Abeledo Perrot, agosto de 2011, art. 141, Tomo I, pág. 335).
Que las diferencias no justificadas, tratándose de sobrantes *"…hacen presumir el peligro de que dicha mercadería no declarada fuera objeto de introducción clandestina. Es por ello que la ley castiga las diferencias injustificadas a través del art. 954, conforme lo establecido en el inc. c) del art. 956…"* (Código Aduanero Comentado, art. 141, Tomo I, pág. 336).
Que, en autos, no se le ha imputado al agente de transporte aduanero infracción alguna por el sobrante de 101.801 kg de mercadería, sino que el servicio aduanero le exige el pago de los tributos correspondientes al mismo.
Que en materia tributaria, el artículo 780 del Código Aduanero determina que el agente de transporte aduanero responde solidariamente con el transportista por los tributos respecto de los cuales este último debiere responder.
Que como ha quedado expuesto en el artículo 141 del Código Aduanero y a diferencia de lo que acontece en los faltantes a la descarga, el agente de transporte aduanero no resulta responsable por el pago de los tributos correspondientes a la mercadería sobrante, sino que su responsabilidad se limita al ámbito infraccional. Ello así, por cuanto el ingreso de dichos tributos estará a cargo, en su caso, de la importadora documentante de la destinación de importación correspondiente, a quien la Aduana debe efectuarle el reclamo en caso de haberse producido el hecho imponible que haya generado la correspondiente obligación tributaria.
En consecuencia, respecto del sobrante correspondiente al conocimiento de embarque OTUS36A, la resolución aduanera debe ser rechazada.

XI.- Que expuesto lo que antecede, corresponde determinar la procedencia o improcedencia de la exigencia tributaria (es decir el efecto tributario de la producción del hecho imponible constituido por la importación a consumo "irregular" resultado de la presunción legal "jure et de jure" establecida por el art. 142 del C.A.) como consecuencia de los faltantes a la descarga en los conocimientos OTUS13, OTUS32B, OTUS26A, OTUS26B, OTUS25B documentados en el manifiesto 08008MANI021827G.

Que la aduana, mediante la exigencia tributaria determinada a fs. 53/55 de la act. adm., que aplicó sobre el valor en aduana de las mercaderías faltantes los derechos de importación, tasa de estadística, I.V.A, I.V.A

Adicional, Impuesto a las Ganancias e IIBB.

Que la actora cuestiona e impugna la liquidación de tributos con relación a la exigencia tributaria en relación con las percepciones de IVA adicional, y de ganancias.

Al respecto, resulta aplicable al caso, la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que *"(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último*

párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)".

Justamente, sobre esa base, concluye que *"(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal"*.

Ello así, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

En virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

CONOC	OTUS 25 B	
PA	3907.20.39.910T	
FALTANTE		-2,31%
FALTANTE KILOS		-7.270,00
DIF BASE IMPONIBLE		16.502,90
DI	14%	2.310,41
TE	0,50%	82,51
DIF BASE IVA	18.895,82	
IVA	21%	3.968,12
IVA ADIC	0,00	0,00
IG	0,00	0,00
IIBB	1,50%	283,00
TRIBUTOS U$S		6.644,04
MULTA (1 vez V.A) U$S		16.502,90
MULTA $ (TC. U$3,35)		55.284,72

CONOC	OTUS 32 B	
PA	2916.12.30.000A	
FALTANTE		-1.75%
FALTANTE KILOS		-3.685,00
DIF BASE IMPONIBLE		6.522,91
DI	12%	782,75
TE	0,50%	32,61
DIF BASE IVA	7.338,27	
IVA	21%	1.541,04
IVA ADIC	0,00	0,00
IG	0,00	0,00
IIBB	1,50%	110,07
TRIBUTOS U$S		2.466,47

CONOC	OTUS 13	
PA	2921.19.23.190K	
FALTANTE		-0,95%
FALTANTE KILOS		-4.749,00
DIF BASE IMPONIBLE		15.472,24
DI	4%	618,89
TE	0,50%	77,36
DIF BASE IVA	16.168,49	
IVA	21%	3.395,38
IVA ADIC	0%	0,00
IG	0%	0,00
IIBB	1,50%	242,53
TRIBUTOS U$S		4.334,16

CONOC	OTUS 26A	
PA	3402.13.00.100V	
FALTANTE		-0,62%
FALTANTE KILOS		-1.710,00
DIF BASE IMPONIBLE		3.566,48
DI	14%	499,31
TE	0,50%	17,83
DIF BASE IVA	4.083,62	
IVA	21%	857,56
IVA ADIC	0%	0,00
IG	0%	0,00
IIBB	1,50%	61,25
TRIBUTOS U$S		1.435,95

CONOC	OTUS 26 B	
PA	3402.13.00.100V	
FALTANTE		-0,62%
FALTANTE KILOS		-1.710,00
DIF BASE IMPONIBLE		3.566,48
DI	14%	499,31
TE	0,50%	17,83
DIF BASE IVA	4.083,62	
IVA	21%	857,56
IVA ADIC	0%	0,00
IG	0%	0,00
IIBB	1,50%	61,25
TRIBUTOS U$S		1.435,95

TOTAL TRIBUTOS ADEUDADOS POR LOS FALTANTES EN LOS CONOCIMIENTOS: OTUS13, OTUS32B OTUS26A/B y OTUS25B= U$S 16.316,57.-

Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la exigencia tributaria contenida en la resolución apelada, declarando que los tributos adeudados, ascienden a DOLARES DIECISEIS MIL TRESCIENTOS DIECISEIS CON 57/100 CVOS (U$S 16.316,57.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA e IIBB.

Debiéndose, tener en cuenta el comprobante de pago LMAN 14008LMAN000390V, efectuado por la actora, afectado con fecha 06-01-2014, por el importe total de U$S 26.155,96.-, equivalente a la suma $170.563,06 (ver a fs. 60/64 de las act. adm).

XII.- Conforme a los cálculos efectuados (cons XI y lo expuesto en el cons. VIII) corresponde, confirmar el monto de la multa impuesta por la infracción art. 954 incs. a) y c) del C.A, adeudando la actora las sumas de pesos cincuenta y cinco mil doscientos ochenta y cuatro con 72/100 cvos ($ 55.284,72).

XIII.- En relación al planteo de inconstitucionalidad del art. 142 del C.A. incoado por la actora. Corresponde referir al Acuerdo Plenario del 26/4/2022 -IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN- dictado por este Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020- 24600163-APNSGASAD#TFN), en el cual por mayoría, los Vocales acordaron en su artículo 1° que “El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente...”.

Que la declaración de inconstitucionalidad es un acto de suma gravedad que debe ser considerada *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 286:76; 288:325; 300:1087; 333:447, entre muchos otros). Por lo que corresponde rechazar el planteo efectuado por la actora.

XIV.- Por último, cabe destacar que por la forma en que se resuelve no corresponde a este Tribunal expedirse respecto de los demás agravios formulados por la parte actora.

XV.- Que en cuanto a las costas corresponde imponerlas conforme a los respectivos vencimientos (conf. art. 1163 del C.A).

Por ello, **VOTO POR**:

1. Confirmar el art. 1 de la Resolución Nº 23/18 (AD CAMP) dictada por el Administrador de la Aduana de Campana en el expediente Nº 12579-4-2009, en cuanto condena a Odfjell Argentina S.A, por la infracción tipificada en el art. 954 incs. a) y c) del C.A, imponiéndole una multa de pesos cincuenta y cinco mil doscientos ochenta y cuatro con 72/100 cvos ($ 55.284,72) en relación con el conocimiento OTUS25B amparado en el manifiesto de importación Nº 08008MANI021827G, con costas a la actora.

2. Confirmar parcialmente el art. 2 de la Resolución Nº 23/18 (AD CAMP), determinando, que la recurrente adeuda la suma de DOLARES DIECISEIS MIL TRESCIENTOS DIECISEIS CON 57/100 CVOS (U$S 16.316,57.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA e IIBB, (conforme lo expuesto en los considerandos X (sobrante) y XI) solo en relación con los conocimientos OTUS13, OTUS32B, OTUS26A, OTUS26B y OTUS25B amparados en el manifiesto de importación Nº 08008MANI021827G. Debiéndose, tener en cuenta el comprobante de pago LMAN 14008LMAN000390V, efectuado por la actora, afectado con fecha 06-01-2014, por el importe total de U$S 26.155,96.-, equivalente a la suma $170.563,06 (ver a fs. 60/64 de las act. adm). En cuanto a las costas, corresponde imponerlas conforme a los respectivos vencimientos, las que resultan a cargo de la actora 53% y a cargo del fisco 47% (conf. art. 1163 del C.A.).

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1. Confirmar el art. 1 de la Resolución Nº 23/18 (AD CAMP) dictada por el Administrador de la Aduana de Campana en el expediente Nº 12579-4-2009, en cuanto condena a Odfjell Argentina S.A, por la infracción tipificada en el art. 954 incs. a) y c) del C.A, imponiéndole una multa de pesos cincuenta y cinco mil doscientos ochenta y cuatro con 72/100 cvos ($ 55.284,72) en relación con el conocimiento OTUS25B amparado en el manifiesto de importación Nº 08008MANI021827G, con costas a la actora.

2. Confirmar parcialmente el art. 2 de la Resolución Nº 23/18 (AD CAMP), determinando, que la recurrente adeuda la suma de DOLARES DIECISEIS MIL TRESCIENTOS DIECISEIS CON 57/100 CVOS (U$S 16.316,57.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA e IIBB, (conforme lo expuesto en los considerandos X (sobrante) y XI) solo en relación con los conocimientos OTUS13, OTUS32B, OTUS26A, OTUS26B y OTUS25B amparados en el manifiesto de importación Nº 08008MANI021827G. Debiéndose, tener en cuenta el comprobante de pago LMAN 14008LMAN000390V, efectuado por la actora, afectado con fecha 06-01-2014, por el importe total de U$S 26.155,96.-, equivalente a la suma $170.563,06 (ver a fs. 60/64 de las act. adm). En cuanto a las costas, corresponde imponerlas conforme a los respectivos vencimientos, las que resultan a cargo de la actora 53% y a cargo del fisco 47% (conf. art. 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.08.19 14:41:09 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.08.19 19:03:41 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: 2025.08.20 12:29:47 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.20 12:30:41 -03:00