**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2025-93043828-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 22 de Agosto de 2025

**Referencia:** (Sentencia); Expediente N° 37.113-A; Australmar S.A.

---

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **"Australmar S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de Apelación", Expediente N° 37.113-A.**

**El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:**

**I.** A fs. 8/17, la firma Australmar S.A., por medio de apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 2037/2016, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en el expediente SIGEA N° 12182-1085-2006, por la cual se le impuso una multa de $ 37.500 y se intimó al pago de USD 3.760,67 en concepto de tributos adeudados, con más $ 3.916,25 en concepto de IVA Adicional y Ganancias. Todo ello, por presunta infracción al artículo 954, apartado 1, incisos a) y c) del Código Aduanero.

La recurrente fundamenta su impugnación, en lo sustancial, en las siguientes cuestiones: 1) El procedimiento sancionatorio adolece de arbitrariedad por falta de prueba sustancial, dado que -según afirma- ha justificado en tiempo y forma la diferencia advertida, conforme al artículo 142 del Código Aduanero y la Resolución N° 630/95; 2) La conducta reprochada no encuadra en la figura del artículo 954, toda vez que no se acredita perjuicio fiscal alguno y que, en rigor, la mercadería tenía como destino el puerto de Montevideo; 3) Resulta improcedente la liquidación de tributos en dólares estadounidenses, en contravención al artículo 920, inciso c), del Código Aduanero, que prescribe el empleo de moneda nacional; y 4) En subsidio, solicita se aplique el artículo 915 del mismo ordenamiento legal, en virtud de lo cual requeriría una reducción de la multa impuesta, que considera desproporcionada.

Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita la revocación total del acto administrativo cuestionado, con costas.

**II.** A fs. 29/32, la representación fiscal contesta el traslado del recurso y solicita su rechazo. Sostiene que

el servicio aduanero, en el ejercicio regular de sus competencias, detectó un faltante de mercadería respecto de lo declarado, en base al manifiesto presentado por la empresa.

Indica que la diferencia constatada resulta suficiente para configurar la infracción tipificada en el artículo 954 del Código Aduanero, sin que resulte de aplicación el artículo 915, por no hallarse presentes los presupuestos de atenuación.

Solicita la confirmación de la resolución recurrida, con costas, y formula reserva del caso federal.

**III.** Las actuaciones administrativas (Expediente SIGEA N° 12182-1085-2006) se iniciaron con la denuncia formulada contra el agente de transporte aduanero (fs. 6), a raíz de un faltante de mercadería correspondiente al Manifiesto N° 06 001 MANI 062332 Z. A fs. 10 se instruyó sumario.

Según surge del informe de la División Verificación (fs. 21), se verificó un faltante de cinco contenedores, lo que excede los márgenes de tolerancia legalmente admitidos. A fs. 27/35 obra el descargo presentado por la empresa imputada. Finalmente, mediante Resolución N° 2037/2016 (fs. 40/42), se impuso la multa que ahora se cuestiona.

**IV.** La cuestión central consiste en determinar si la resolución apelada se ajusta a derecho a la luz de lo establecido por el artículo 954, apartado 1, incisos a) y c) del Código Aduanero, el cual sanciona con multa a quien efectúe ante el servicio aduanero una declaración que difiera de lo verificado y que implique un pago menor o indebido respecto del que correspondiere por el ingreso o egreso de mercaderías del territorio aduanero.

La configuración de dicha infracción requiere, como elemento objetivo, la existencia de una declaración inexacta, cuya veracidad y exactitud son condiciones esenciales del régimen aduanero basado en la confianza en el declarante.

**V.** La declaración aduanera debe reflejar fielmente la realidad de la operación, siendo su veracidad y exactitud el bien jurídico tutelado por el sistema de control. En este marco, la "comprobación" exigida por el artículo 954 del Código Aduanero alude a la verificación objetiva por parte del servicio aduanero respecto de la coincidencia entre lo declarado y lo efectivamente constatado, sin que sea exigible probar la causa de la inexactitud. Exigirlo implicaría colocar al fisco ante una carga probatoria de imposible cumplimiento, cuando es el declarante quien dispone de la información completa y veraz.

**VI.** Debe recordarse que las infracciones administrativas, a diferencia de los delitos, responden a un régimen de responsabilidad objetiva, donde la sanción se justifica por el incumplimiento del deber de colaboración y la afectación del interés público. El derecho administrativo sancionador, lejos de ser una última *ratio*, constituye una herramienta legítima y necesaria para el control de actividades reguladas, como lo es el comercio exterior.

**VII.** En este contexto, el régimen de declaraciones juradas impone una redistribución de la carga probatoria, dada la dificultad de acceso a la información por parte del Estado. Esto justifica la imposición de sanciones aun ante errores formales que comprometan la fiabilidad del sistema.

En consecuencia, no puede dejarse fuera del alcance del artículo 954 la inexactitud en la cantidad de

mercadería declarada, ya que tal conducta infringe los deberes sustanciales de información y respaldo documental que exige el ordenamiento aduanero.

**VIII.** De la documentación obrante surge que la declaración presentada por Australmar S.A. resultó inexacta, al consignar una cantidad de mercadería que no coincide con la efectivamente descargada. La omisión o el error en el cumplimiento del deber de información constituye, en sí mismo, un incumplimiento objetivo de las obligaciones aduaneras.

El argumento defensivo, consistente en que la mercadería habría tenido como destino otro puerto -Montevideo-, carece de entidad adecuada para sustraerse de la obligación. La presentación de documentación complementaria defectuosa no exime de responsabilidad a quien debe garantizar la exactitud y completitud de las declaraciones efectuadas ante el servicio aduanero.

**IX.** En ese sentido, debe recordarse que la función del servicio aduanero no es meramente formal, sino que constituye una manifestación concreta del poder de policía económico del Estado sobre el comercio exterior. Así lo ha reconocido la jurisprudencia (*Fallos* 322:355), en consonancia con el deber de colaboración que pesa sobre los operadores aduaneros (conf. art. 9º del Decreto 618/97 y art. 7º del Decreto 953/2024).

En efecto, el artículo 954 exige una comprobación de inexactitud, sin requerir prueba de la causa de dicha inexactitud. Ello se justifica en que el declarante es quien posee los datos reales de la operación, y cualquier otra interpretación importaría exigir al fisco una prueba de difícil —o directamente imposible— obtención ("prueba diabólica").

**X.** Por ello, la pretendida aplicación del artículo 915 del Código Aduanero resulta improcedente, habida cuenta de que la empresa no ha acreditado circunstancias excepcionales que permitan morigerar la sanción impuesta. De lo que se sigue que el acto administrativo es una decisión razonada del derecho vigente con arreglo comprobado de las causas; y la multa fue graduada conforme a las pautas legales, en proporción al valor de la mercadería y la gravedad del hecho.

**XI.** En suma, la figura infraccional contenida en el artículo 954 del Código Aduanero no distingue entre errores voluntarios o involuntarios, siendo su naturaleza de responsabilidad objetiva. Efectivamente, la inexactitud detectada, no desmentida ni justificada debidamente por la actora, habilita la imposición de la sanción prevista.

El deber de declarar correctamente, acompañado de la documentación respaldatoria, constituye un pilar del sistema de control aduanero. Permitir su elusión equivaldría a socavar la eficacia del régimen de verificación y control.

**XII.** Sentado lo anterior, y en lo que respecta a la liquidación de los tributos en dólares estadounidenses, corresponde efectuar algunas precisiones.

En primer lugar, el art. 920 del Código Aduanero, en lo que aquí resulta pertinente, dispone en su inciso c): “Cuando no fuere posible aprehender la mercadería objeto de la infracción y su valor no pudiere determinarse por otros medios, se considerará que la misma tiene los siguientes valores: (…) PESOS

CINCO MIL ($ 5.000) por cada contenedor de VEINTE (20) pies y PESOS DIEZ MIL ($ 10.000) por cada contenedor de CUARENTA (40) pies, sin perjuicio de la aplicación del inciso a) o del inciso b), según el caso, respecto de la mercadería en él contenida".

A su vez, a fs.11 de las Actuaciones Administrativas, la Nota N°898/11 (SE TRBA) de la Secretaría de Actuación N°5 informa que, ante la ausencia de declaración detallada, no resulta posible identificar o valuar la mercadería afectada por la denuncia, por lo que correspondería aplicar lo previsto en el art.920 del CA.

Asimismo, a fs.21 dicha Secretaría confirma la imposibilidad de determinar fehacientemente el faltante y precisa que el mismo asciende a cinco contenedores. Al aplicarse el inciso c) del artículo 920 del CA (valor de $5.000 por contenedor), la base imponible resultante totaliza $25.000.

A continuación, a fs.22 consta la planilla de determinación de base de tributos y multas, en la cual se liquidan los tributos en dólares estadounidenses por un importe de USD3.760,67, importe que se repite en la Resolución DE PRLA N°2037/16 obrante a fs.40/42, por la cual se intima dicho pago.

Por lo expuesto, en el presente caso no corresponde la liquidación de tributos en dólares estadounidenses, toda vez que la propia autoridad aduanera reconoció que la valoración debía efectuarse según el inciso c) del artículo 920 del Código Aduanero, esto es, en pesos argentinos.

**XIII.** Aclarado lo precedente, y en lo que respecta a los conceptos IVA adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, debe recordarse la doctrina de 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).

En el citado precedente, sobre esa base, se 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 (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".

En tal inteligencia del asunto, la DGA carece de facultades para exigir los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

**XIV.** Así las cosas, atento lo resuelto en los considerandos XII y XIII, el monto total adeudado en concepto de tributos por la mercadería en infracción asciende a la suma de $ 15.367,50, con más intereses.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

**1)** Confirmar el art. 1 de la Resolución DE PRLA N° 2037/2016, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en el expediente SIGEA N° 12182-1085-2006.

**2)** Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución DE PRLA N° 2037/2016, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en el expediente SIGEA N° 12182-1085-2006, declarando que la suma adeudada en concepto de tributos asciende a $ 15.367,50, con más intereses. Revocarlo en cuanto a la exigencia de IVA adicional e impuesto a las ganancias.

**3)** Imponer las costas a la parte actora vencida.

**La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:**

Adhiero al voto del Vocal preopinante.

**El Dr. Horacio J. Segura dijo:**

Que adhiero al voto que antecede, excepto en lo relativo a la consideración IX, resultando suficiente la extemporaneidad de la presentación del ATA para justificar el faltante y el antecedente jurisprudencial "ALPEMAR" citado en la Resolución apelada.

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

**1)** Confirmar el art. 1 de la Resolución DE PRLA N° 2037/2016, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en el expediente SIGEA N° 12182-1085-2006.

**2)** Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución DE PRLA N° 2037/2016, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en el expediente SIGEA N° 12182-1085-2006, declarando que la suma adeudada en concepto de tributos asciende a $ 15.367,50, con más intereses. Revocarlo en cuanto a la exigencia de IVA adicional e impuesto a las ganancias.

**3)** Imponer las costas a la parte actora vencida.

**Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.-**

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.08.21 16:09:42 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.08.22 19:02:03 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: 2025.08.22 19:45:02 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: 2025.08.22 19:45:47 -03:00