Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-98995379-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 5 de Septiembre de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. nº 38.816-A; "COFCO ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados **"COFCO ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 38.816-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- A fs. 14/20 vta., se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (AD SALO) n° 26/18, recaída en el SIGEA n° 12518-56-2014, en cuanto resulta condenada al pago de una multa por la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc a) y c) del C.A., con relación a la declaración n° 14 057 EC01 008031 X. En primer término, plantea la nulidad de la resolución apelada por basarse en hechos que no existieron. Sostiene que la conducta endilgada corresponde a los transportistas. Refiere a los arts. 7 y 14 de la Ley n° 19.549. Manifiesta que el servicio aduanero incurre en un grosero error invocando la aplicación del art. 954 del C.A. Expresa que cargó menor cantidad que la declarada por el transportista. Considera que la Aduana pretende desvirtuar como válido el pesaje de la balanza de la terminal porque prefiere adoptar el método de medición de calado o draft survey efectuado privadamente por el comprador de la mercadería, el cual resulta inoponible toda vez que no tuvieron control de ello. Señala que cumplió con todos los deberes a su cargo declarando de conformidad con la balanza habilita por el INTI. Relata que el capitán del buque solicitó que no se cargaran las 16.000 tn sino solo 15.270 tn para darle al buque un nivel de calado que no lo comprometiera en el canal de salida, no obstante, aduce que conforme a su balanza fiscal solo se cargaron 13.840 tn lo que aparentemente eran

equivalentes a lo que en el draft survey del comprador arrojaría como 15.270 tn. Entiende que el exportador responde por el sistema de medición del cual dispone y que se encuentra autorizado por el Estado. Considera que la diferencia que tiene en cuenta el servicio aduanero no es punible y que el exportador puede cargar de menos, que la comparación parte de una cifra (15.279, 72 tn) que no le es oponible porque fue obtenida por un modo no autorizado por la ley. Insiste que la falta de homologación previa aduanera al draft survey que se le quiere oponer. Indica que la Aduana omite decir que la suspensión de la balanza fue levantada nueve días después de la misma, con constancias de la revisión efectuada por el INTI, señalando que la balanza satisface los requisitos reglamentarios respectivos. Se agravia al respecto del principio de buena fe. Refiere a la falta de confiabilidad del sistema de medición de peso por calado. Hace referencia a la Resolución General n° 3506/13 y 4138-E/17. Subsidiariamente, solicita se aplique el art. 898 del C.A. Refiere al art. 902 del mismo cuerpo legal. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 32/34 vta., la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Efectúa un relato de los hechos y contesta los agravios de la actora. Relata que el despacho de trato registra una cantidad declarada de 16.000 tn de harina de soja, sin embargo, lo comunicado en la comunicación definitiva del embarque, la cual sostenía que el buque zarpó con destino al exterior con la cantidad de 13.840 tn y de lo resultado de cálculos obtenidos por la medición draft survey se concluye que el buque salió con la cantidad de 15.279,72 tn, detectándose una diferencia en más de 1.439,72 tn. Hace referencia al art. 954 del C.A. Expresa que la actora no pudo acreditar la existencia de algún justificativo que pudiera eximirla de los gravámenes y de la multa que le corresponde en su consecuencia. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 39, se declara la causa de puro derecho. A fs. … se elevan los autos a la Sala “F” y, a fs. …., quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- De las actuaciones administrativas SIGEA n° 12518-56-2014 se inician, a fs. 1, con la Nota n° 322/14 Resguardo. A fs. 19, obra la destinación n° 14 057 EC01 008031 X. A fs. 33, luce la denuncia n° 57/14. A fs. 42/43, se dispone de la apertura de sumario. A fs. 53, se corre vista de todo lo actuado a la recurrente. A fs. 50, luce la liquidación de la multa. A fs. 55, se notifica (27/7/15). A fs. 61/69, contesta vista la firma exportadora. A fs. 101/103, consta el Dictamen n° 25/18. Finalmente, a fs. 105/109, se dicta la Resolución (AD SALO) n° 26/18, aquí apelada.

V.- En cuanto al planteo de nulidad de la actora respecto de la resolución apelada, ello con fundamento en que la misma se basa en hechos inexistentes, se observa que dicha resolución, contrariamente a lo afirmado, además de plantear inicialmente las circunstancias fácticas de la cuestión, las que básicamente radican en una diferencia en más de 1.439,72 tn de harina de soja conforme a las constancias de fs. 6 y 31 de las act. Adm., razón que lleva al servicio aduanero a calificar la conducta en una presunta declaración inexacta.

En suma, los documentos acompañados por la Aduana resultaron de relevancia para el dictado de la resolución aquí apelada, siendo los mismos válidos a los efectos del acto administrativo dictado, por ende,

la calificación jurídica de los hechos se encuentra sustenta en hechos que se encuentran acreditados en el expte de la causa.

Por lo tanto, considero que no se constata en el sumario, error o vicio alguno, que causaren a la agraviada indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, por lo cual, atento a la posibilidad de la firma exportadora, en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer todos los argumentos que estimen convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Por tanto, lo dicho es suficiente, a mi juicio, para rechazar este planteo de la actora.

VI.- Que, corresponde analizar en autos si la resolución apelada, por la que se la condena a la firma exportadora al pago de una multa por infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A., se ajusta a derecho en lo que ha sido materia de recurso.

Conforme surge de la compulsa de las actuaciones administrativas la recurrente documentó la exportación a consumo n° 14 057 EC01 008031 X, de la mercadería descripta como *"Harina de tortas (Ley 21.453) Harina y pellets TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DEL ACEITE DE SOJA (SOYA), INCLUSO MOLIDOS O EN PELLETS"*, ubicada en la P.A. 2304.00.10.100B, por una cantidad de 16.000 tn, con un valor total FOB de 6.336,00 dólares estadounidenses.

En virtud de la comunicación definitiva de embarque firmada por la recurrente, se comprobó que la cantidad exportada correspondía a un total de 13.840 tn, no obstante, a través de un control de peso mediante el sistema draft survey (por la empresa COTECNA) se detectaron diferencias entre lo manifestado en la comunicación aludida y los resultados de los cálculos de este último sistema, arrojando un total exportado de una cantidad 15.279,72.

Tal circunstancia, hizo que el servicio aduanero considerara que existía una diferencia en más de 1.439,72 tn, es decir, un sobrante en relación a lo declarado en la comunicación de embarque definitiva citada precedentemente.

Con fundamento en la existencia de una inexactitud en lo declarado, el servicio aduanero dispuso la instrucción del sumario administrativo, por la presunta comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, incs a) y c) del C.A., infracción por la que finalmente se la condenó a la firma exportadora al pago de una multa.

V.- 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.

De la compulsa del expte. se visualiza que el exportadora declaró en la destinación n° 14 057 EC01 008031 X, una cantidad a exportar de 16.000 tn, no obstante, en cuanto a la mercadería efectivamente exportada, como se dijo precedentemente, la empresa mediante una comunicación de embarque definitiva aseveró haber embarcado un total de 13.840 tn de la mercadería declarada en la operación aludida.

Según las manifestaciones de la actora en su escrito de apelación, por los contratos con el comprador del exterior, solo existía la posibilidad de embarcar un 10% de más o de menos, lo que indicaba que el máximo posible era 17.600 tn y el mínimo era de 14.400 tn, por ende, la carga de 13.840 tn no permitía

cumplir con las cláusulas del contrato al que se había obligado la exportadora.

Tal razón hizo que el comprador contratara a la empresa COTECNA ARGENTINA S.A. para efectuar los cálculos correspondientes a la carga de la mercadería -en virtud de lo estipulado en los contratos-, la misma efectúo la medición por el sistema draft survey que detectó una cantidad embarcada de 15.279 tn.

Ante todo, cabe señalar que el art. 346 del C.A. que “El exportador puede embarcar mercadería en menor cantidad que la declarada en la solicitud de destinación de exportación para consumo, siempre que, una vez concluida la carga, diere aviso al servicio aduanero para su constatación y registro en el correspondiente permiso”.

Ahora bien, no se encuentra controvertido que el servicio aduanero fue oportunamente comunicado de que el buque fue cargado con una carga menor a la declarada (13.840 tn).

Lo que el servicio aduanero cuestiona, es la inexactitud declarada en relación al nuevo pesaje de la mercadería mediante el sistema draft survey que arrojaba una cantidad embarcada de 15.279 tn, difiriendo en más de lo que originariamente declaró la empresa como “cumplido”.

En virtud de ello, la recurrente arguyó su falta de responsabilidad ante el hecho por entender que dicha conducta solo puede ser imputable al transportista. Sin embargo, en el caso de autos se visualiza que la documentante del conocimiento de embarque definitivo fue la propia empresa -instrumento que refiere a la efectiva carga de la mercadería-.

En lo que refiere al transportista, solo obra agregado en el expte. las constancias que se relacionan con el documento de transporte que transportará la mercadería, pero tales instrumentos no hacen alusión a la carga en sí, es decir, no son documentos de donde podría resultar la constatación de algún faltante o sobrante. Dicho de otra manera, en el caso de autos no obra ningún elemento de juicio que conduzca a sostener que la diferencia en cuestión se produjo en el ámbito de responsabilidad del transportista.

Por ende, corresponde en el caso descartar la exclusión de responsabilidad intentada por la actora toda vez que de las constancias que resultan del caso no permite inferirse el invocado supuesto.

VI.-Seguidamente, ha de determinarse si la cuestión del caso encuadra en la declaración inexacta prevista y penada en los incs. a) y c), ap. 1, del art. 954 del C.A.

El artículo 954 del C.A., en su encabezado señala: *“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 (...)”*, completando la base fáctica en tres incisos. Para el caso, el inc. a), del ap. 1, continúa: *“Un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO a CINCO veces el importe de dicho perjuicio"*. El inciso c) continúa: "*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 1 a 5 veces el importe de la diferencia* (...)”.

Al respecto, la firma exportadora registró una declaración post-embarque, estableciendo que el "cumplido" había arrojado una cantidad embarcada de 13.840 tn, pese a que la firma importadora del producto (la

compradora), a los fines de cumplir con las exigencias contractuales de cantidad, encargó a la empresa COTECNA la medición de la carga mediante el sistema draft survey, en la misma fecha (21 y 22/10/14) que el pesaje en balanza que la empresa exportadora realizaría.

Por esto último, resulta extraño el desconocimiento de la recurrente, habida cuenta de la exigencia contractual que se encontraba obligada a cumplir en relación a determinadas cantidades embarcadas y, siendo, además, que la medición por el sistema de draft survey se realizó concomitantemente con la medición en balanza de la recurrente.

Este Tribunal tiene dicho respecto del método o sistema de medición draft survey, que es eficaz en su exactitud y confiabilidad, siempre que no mediare error o impericia, comprobada en su aplicación, que al margen de error que pudiere darse incluso en su correcta aplicación queda perfectamente absorbido por los respectivos márgenes legales de tolerancia, es decir el 2% previsto a los fines infraccionales y el 6% a los tributarios (ver fallo Plenario TFN, del 31/8/05, en la causa 14.287-A “Supermar S.A.”).

La recurrente en ningún momento desvirtúa el sistema de medición, se limita a atacar el acto sosteniendo la falta de comunicación de tal intervención, lo que reitero, resulta un tanto extraño puesto que la medición se realizó en los mismos días que el pesaje en la balanza comercial expresada en la comunicación del embarque definitivo.

Tampoco aporta elemento alguno que permita al menos inferir que la diferencia se debió a un factor intrínseco de la mercadería o circunstancia extrínseca, que hayan podido provocar la variación de la cantidad de la mercadería embarcada.

Que sin perjuicio del principio de inalterabilidad de la declaración (art. 321 del CA), el art. 346 del C.A. admite la posibilidad de que en exportación se embarque mercadería en menor cantidad a la declarado.

Si bien existe inconsistencia entre lo verificado y el “cumplido” declarado en la comunicación definitiva de embarque, no se colige en la especie un perjuicio fiscal en los términos del inc. a), ap. 1, del art. 954 del C.A.

Adviértase que el inc a), del art. 956 del C.A. señala 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;”.

Al analizar la declaración presentada ante el servicio aduanero se advierte que la recurrente abonó los tributos sobre el valor en aduana de la mercadería correspondiente a una cantidad total de 16.000 tn, por ende, se pagaron los tributos por la mayor cantidad comprometida en el cumplido de embarque y en la mayor cantidad detectada por el sistema de medición draft survey, de manera tal que, la posibilidad real o potencial de afectar la renta fiscal deviene en un presupuesto abstracto toda vez que el bien jurídico tutelado no se halló afectado.

Es por ello que, tales circunstancias impiden que se configure la calificación legal endilgada, por no darse los presupuestos de hecho de la norma, razón por la cual debe revocarse la resolución apelada en autos en

relación a la condena impuesta a la recurrente por la comisión de la infracción establecida en el inc a), ap. 1, del art. 954 del CA.

En cuanto al perjuicio del inc c), la circunstancia en el caso de que pueda haberse dado un ingreso de divisas por un importe diferente del que correspondiere, ello teniéndose en cuenta la diferencia citada precedentemente.

Entiendo que no corresponde tal exigencia, habida cuenta de que en lo que refiere al valor declarado en el despacho de exportación del caso, se establece por el valor de una cantidad de 16.000 tn, que en definitiva, determina el valor FOB total declarado, valor que efectivamente debía ingresar, por lo que no podría generarse un ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere.

Por consiguiente, considero que en la causa, tampoco se configura la infracción al inc c) del citado artículo, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en tal sentido.

VII.- En virtud de lo expuesto, considero justo que las costas del proceso sean impuestas por su orden (art. 1162 del C.A.), toda vez que si bien no se han dado los presupuestos de hecho para la configuración de la infracción aquí tratada, es evidente la disparidad nominal de los importes del pesaje -o medición- de la mercadería declarada por el exportador y la que surge de la realizada por el comprador, de la que se evidencia una clara negligencia de la firma recurrente al efecto, que hubo de viabilizar la instrucción llevada a cabo por la DGA.

Atento a lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución (AD SALO) n° 26/18, recaída en el expte. SIGEA n° 12518-56-2014.

2.- Costas por su orden.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Vocal Preopinante. ASÓ LO VOTO.-

Que, en virtud de los votos que anteceden, **SE RESUELVE:**

1. Revocar la Resolución (AD SALO) n° 26/18, recaída en el expte. SIGEA n° 12518-56-2014.

2. Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.05 16:16:19 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.05 18:52:51 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.05 18:53:10 -03:00