República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-69561443-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Julio de 2026

Referencia: Sentencia;38.145-A;AGENCIA MARÍTIMA BONMAR SRL

Tribunal Fiscal de la Nación

Reúnidos los Señores vocales miembros de la Sala "G" Dres. Horacio Joaquín Segura, Claudia B. Sarquis y Miguel Nathan Licht, a fin de resolver en los autos caratulados: **"AGENCIA MARÍTIMA BONMAR S.R.L. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación", Expte. 38.145-A**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Determinar si las Resolución N°250/2017, dictada por el Jefe de departamento de la Aduana de San Lorenzo, en la actuación N°12518-63-2012, resulta ajustada a derecho, condena a la firma AGENCIA MARÍTIMA BONMAR S.R.L., apelante al pago de una multa equivalente a $ 108.223,53 por la supuesta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A, y se le exige el pago de tributos por la suma de U$S 23.218,95.- en relación con el faltante de LUB OIL (13.790 lts) y GRASA (849 lts) con relación a las destinaciones de rancho para el medio de transporte, buque "ETHEL L".

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: (A fs. 24/35) Se presenta la actora AGENCIA MARÍTIMA BONMAR S.R.L., por representante legal y con patrocinio letrado e interpone recurso de apelación por ante este Tribunal. Hace una breve reseña de los hechos. Plantea la nulidad de la resolución aduanera por carecer de causa. Señala que el cargo se formula por un supuestas inconsistencias en el manifiesto de rancho del buque, las cuales manifiesta que no se encuentran comprobadas, solo el servicio aduanero realizo un simple chequeo, sin aportar pruebas. Cita jurisprudencia. En cuanto a la sanción por declaración inexacta (art. 954 inc. a) CA, señala que existe ausencia de causa. Cita jurisprudencia. Plantea la falta de acción contra el ATA. Cita normativa. En subsidio, solicita la aplicación del art. 915 CA. Cita normativa. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del caso federal, y solicita se revoque la resolución aduanera, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: (A fs. 45/54) La representación fiscal contesta el traslado del recurso

interpuesto por la recurrente. Niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas. Respecto a la nulidad señala que la resolución se encuentra fundada y solicita su rechazo. Cita jurisprudencia. Respecto del perjuicio fiscal, señala que es consecuencia del faltante detectado en los términos del art. 954 inc a) CA. Cita jurisprudencia. Asimismo, manifiesta que el ATA es responsable de la carga y del medio de trasporte es solidariamente responsable con el transportista por la infracción endilgada. Señala respecto de la reducción de la multa que se aplicó una vez el valor de los tributos, cita jurisprudencia y solicita su rechazo.

Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas involucradas en la causa, plantea la reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera apelada, con costas.

IV.- Que obran las actuaciones administrativas 12518-63-2012, se inician a fs. 1/7 con la orden de intervención Nº 12257OP06001025J, a fs. 2 obra el acta de denuncia -de fecha 11/09/2012- por la que los agentes aduaneros realizan la visita de fondeo al M/V ETHEL L de bandera Islas Marshall, consignada a la Agencia Marítima BONMAR SRL. A fs. 4/12 obra el Acta de Fondeo de la que surge *"…se detecta una inconsistencia en lo manifestado en la lista de rancho, comprobándose a "prima Facie" en infracción al art. 954 del Código Aduanero.."*, asimismo, se agrega listado de inconsistencias LUB OIL declarado 56.060 Lts, resultado de la constatación 42.270 LTS, diferencia 13.790 Lts., y Grasa declarado 1.698 Kgs., resultado 849 Kgs, diferencia 849 kgs., la declaración en idioma ingles del Capitan del buque, Constancia de la entrega de la lista de Rancho compuesta por 203 fojas. A fs. 13/223 obra el manifiesto de importación 12008MANI026299J, de fecha 05/09/12 y la lista de rancho. A fs. 223 obra la Nota Nº 226/12, de fecha 11/09/2012, en la que se informa la inconsistencia detectada, siendo el valor aproximado de U$S 58.556. A fs. 224 se elevan las actuaciones. A fs. 225 obra la orden de intervención 12257OP06001025J, se establece el perjuicio fiscal y multa por declaración inexacta. A fs. 228/229 se apertura sumario por 954 inc. a) CA. A fs. 230/233 obran consultas a sistema informático. A fs. 254 obra la Nota de aforo Nº 514/12 (28/12/20) y se determina multa y tributos. A fs. 235 se corre vista de las actuaciones a la firma actora, con fecha 27/03/13. A fs. 238/259 se presenta la recurrente y contesta la vista (22/04/2013). A fs. 260 se tiene por presentada a la recurrente deducida la impugnación. A fs. 266 la actora solicita vista del sumario. A fs.267/274 obra copia de la sentencia de este Tribunal- Sala E- Expte. Nº 27.779-A, de fecha 17/02/11. A fs. 275 pasan las actuaciones para que emita opinión el área denunciante. A fs. 276 obra la Nota Nº 64/17 (12/05/17) que informa: *"…Atento lo solicitado en relación al SIGEA de referencia se informa que el medio de transporte del asunto formalizó entrada el 8 de Septiembre de 2012 bajo manifiesto de importación N° 12057MANI002571A, recepcionándose la lista de rancho objeto de autos, compuesta por 203 fs conforme constancia de fs. 9. Que con fecha 11 de Septiembre de 2012 funcionarios de ésta transporte en cuestión, labrando Acta de Fondeo Buque conforme surge a fs 4 y 5. Que según el descargo efectuado por la Agencia Marítima BONMAR S.R.L. manifiesta en su punto 3.1 que el capitán de la embarcación emitió una rectificatoria con anterioridad al fondeo del medio de transporte con constancia en fs 7 del manifiesto que una de las páginas de la lista de rancho debía ser eliminada, pues era la misma que otra existente en el mencionado rancho. Que ésta rectificatoria fue presentada y recepcionada por el personal de aduana con fecha 11 de Septiembre de 2012 conforme constancia de fs 7. La documentación indicada no fue presentada con su traducción al idioma nacional -Art. 138 C.A- En tal sentido, ésta instancia entiende que es inaceptable una rectificación*

de una lista de rancho el mismo día que la vista de fondeo, más aun siendo la hora en que se efectuó el procedimiento por parte del personal aduanero las 10 AM según Acta de fs. 4, justamente cuyo objetivo es detectar las irregularidades que se pretende…”. A fs. 277/280 obra Dictamen jurídico Nº 119/2017, de fecha 18/05/2017. A fs. 282/291 obra la resolución apelada en autos.

V. Que la cuestión de autos radica en determinar si, en el caso, se ha configurado la infracción de declaración inexacta prevista y penada por el artículo 954 inc. a) del Código Aduanero, en relación con la visita de fondeo al M/V ETHEL L, de bandera Islas Marshall, consignada a la Agencia Marítima BONMAR SRL (A.T.A) en relación con lo declarado en la lista de rancho IMO SHIP´S STORE DECLARATION, amparado por el MANI 12008MANI026299J.

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 -en correlación al bien jurídico protegido- 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, “a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio”.

Que el art. 954 del CA “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).

VI.- Que, en primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la actora.

La recurrente plantea la nulidad de la resolución aduanera por considerar que se encuentra viciada en su causa, por entender que la infracción de declaración inexacta imputada y el reclamo tributario se formula sin sustento normativo, careciendo de causa.

Que los fundamentos expuestos por la recurrente como vicios en la causa del acto administrativo aquí cuestionado, contienen una estricta vinculación con los agravios que sustentan la apelación, de modo que, como lo enseña Francesco Carnelutti, “... del principio de la absorción de la invalidación en la impugnación deriva también para el proceso penal la regla formulada por los estudiosos del proceso civil en el sentido de que los vicios de la providencia impugnada se convierten en motivos de impugnación; esto quiere decir que en cuanto una providencia viciada sea impugnable, el poder de invalidación no concurre con el de impugnación, sino que en el mismo es absorbido como en la rescisión es absorbida la anulación. Tal absorción está al punto de llegada de una evolución histórica que aquí ni siquiera en sus puntos generales podría trazar; en línea muy general, indico sólo que la rescisión del acto injusto constituye un paso adelante sobre la anulación del acto viciado; en esto se manifiesta el pensamiento, lentamente formado, de que los requisitos del acto y, en particular, los requisitos formales valen no por sí sino como

medios al fin de su justicia, la cual verdad, aun cuando obvia, no ha tenido un camino fácil en la

historia del derecho ...” (Lecciones sobre el proceso penal. Vol. III, pág. 217. Bosch y Cía. editores. Buenos Aires. 1950).

Que, habiéndose desplegado como parte del sustento de la nulidad impetrada fundamentos que guardan directa relación con los agravios de fondo, cabe concluir que debe rechazarse la cuestión de nulidad en cuanto a tratársela autónomamente.

VII. Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas, surge que con fecha 11/09/2012 se labró el Acta de fondeo *“…A BORDO DEL BUQUE DENOMINADO ETHEL L DE BANDERA ISLAS MARSHALL, A LOS EFECTOS DE REALIZAR UNA VISITA DE FONDEO, (…) AL MOMENTO DE CHEQUEAR LOS LUBRICANTES, SE DETECTA UNA INCONSISTENCIA EN LO MANIFESTADO EN LISTA DE RANCHO, COMPROBANDOSE "PRIMA FACIE" EN INFRACCION AL ARTICULO 954 DEL CODIGO ADUANERO (LEY 22.415), QUE EL DETALLE PASA A FORMAR LA FOJA DOS. A FOJAS TRES SE ADJUNTA EL DETALLE DE LOS COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES CONFECCIONADO POR EL JEFE DE MAQUINAS EN CONJUNTO CON EL MEDIDOR DEL SERVICIO ADUANERO, LOS ELEMENTOS DE MEDICION SON APORTADOS POR EL BUQUE,(…) SE DA POR FINALIZADO EL PRESENTE ACTO, SIENDO LAS 11,30 HORAS DEL DIA 11 DE SEPTIEMBRE DEL CORRIENTE AÑO, FIRMANDO DE CONFORMIDAD EL SEÑOR CAPITAN…”*(el subrayado me pertenece).

Sin perjuicio, de lo consignado por los oficiales aduaneros en la citada el Acta, surge de la misma, que el Capitán del buque firmó y escribió a mano alzada *“…Received on not understain the language the declaration**...” Recibido, pero no entiendo el idioma de la declaración.*** *(*ver a fs. 4 de las act.adm). Por lo cual, se desprende que el Capitán no comprendió lo detallado en la misma.

Asimismo, en la misma fecha que se labró la referida Acta, el Capitán del buque declaró (en idioma ingles) (ver a fs. 7): *“…I, the master of M.V Ethel L. hereby state that the page No.7 to be deleted from the declaration list. When the ship alongside at Del Guazu, the agent came onboard at once, we have not time to fill the fuel oil and lub oil, then I want to fill it by hand write, but the agent hope to get It with print, then the officer fill and print, and told to agent the no fill page should deleted, the agent told me it was not necessity and no any problem, also there declared total pages on the top of every page, it clear remark that it total 6pages, the Page No.7 is same one with the page No. I that all declared it the page number was 6/6. The personal effect declaration had passed to agent at first terminal Del Guazu, I delivered the all port documents one by one to the agent as per the agent requirement.”*

Que, de su traducción surge ***“…Yo, el capitán del M.V. Ethel L., declaró que la página n° 7 debe ser eliminada de la lista de declaración. Cuando el buque atracó en Del Guazú, el agente subió a bordo de inmediato. No tuvimos tiempo de llenar el fuel oil y el aceite lubricante, así que quise completarlo a mano, pero el agente prefirió obtenerlo impreso. El oficial completó e imprimió la declaración y le indicó al agente que la página sin completar debía ser eliminada. El agente me dijo que no era necesario y que no había ningún problema. Además, en la parte superior de cada página se indica el total de páginas declaradas, donde se especifica que son 6 páginas en total. La página n.° 7 es la misma que la página n.° 6/6. La declaración de efectos personales se entregó al agente en la primera terminal***

de Del Guazú. Entregué todos los documentos portuarios al agente uno por uno, según sus requerimientos."

Por lo cual, el Capitán informó al momento de la visita, que la supuesta página n.° 7 (fs.24) de la lista de rancho corresponde a un duplicado de la página n.° 6/6 (fs.18) y debía ser eliminada. Asimismo, manifiesto que la declaración indica correctamente un total de seis (6) páginas, y que en dicho momento fueron entregados al agente todos los documentos portuarios conforme a sus instrucciones.

No obstante, el servicio aduanero tuvo como integrantes de dicha lista de rancho las 7 páginas, y detallo en base a ella los faltantes constatados:

- **LUB OIL**: declarado 56.060 lts, // resultado de la constatación 42.270 lts, // diferencia 13.790 lts (conforme las fojas 1 y 7 de la lista de rancho).
- **Grasa:** declarado 1.698 kgs, // resultado 849 kgs, // diferencia 849 kgs (conforme las fojas 1 y 7 de la lista de rancho).

Cabe destacar, que la lista de rancho consta de 203 fojas, obrando a fs. 18/24 de las actuaciones la lista "IMO SHIP´S STORE DECLARATION" -Declaración de Provisiones del Buque-, observada por el servicio aduanero –en fojas 1 y 7- (fs. 18 y 24 act. adm) por constatar faltantes de grasa y lub oil, .

Que, de la simple compulsa de la declaración de provisiones del buque, surge a la vista que la lista comprende de 6 fojas, y no de 7, en la parte superior de cada página se indica el total de páginas declaradas 1OF6, 2OF6, 3OF6, 4OF6, 5OF6 y 6OF6, asimismo, puede constatarse fácilmente que la foja 1 y 7 se lee "page Nº 6OF6", por lo cual, tal como señala el Capitán del buque, una de las fojas debió ser eliminada por estar duplicada. En el caso, resulta claro que debió eliminarse la foja 7, atento a que no lucen agregadas las cantidades de los artículos FO, DO, ME CYL OIL, SYSTEM OIL, y FIU (que si fueron declaradas en la foja 1 page 6OF6) que no surgen en la foja agregada como número 7 (fs. 24 de las act.adm) y si surge su existencia del detalle de lubricantes de fs. 6 act.adm.

Que, en virtud de lo expuesto, resultan erróneas las cantidades constatadas como faltantes de Lub Oil y Grasa por el servicio aduanero, las que surgen de sumar las cantidades declaradas en las fs. 1 y 7, toda vez que la foja 7 (fs. 24) debió ser eliminada y no tenida en cuenta en la declaración de rancho.

Asimismo, cabe aclarar que respecto del resultado de la verificación realizada por el servicio aduanero, no surge otra prueba que acredite los resultados arribados -a fs. 5- LISTADO DE INCONSISTENCIAS, más que la suma de ambas fojas 1y 7 duplicando erróneamente las cantidades, como en el caso de la grasa, que el faltante es igual a las cantidades declaradas en la foja 1, sin embargo, las cantidades de Lub Oil declaradas en la foja 1 son 42.390 lts, y el resultado constatado por el agente aduanero fue 42.270 lts, no existiendo respaldo documental fehaciente de dicha medición en autos, ni en los actuados, ni surge del Registro de Medición de lubricantes (a fs. 6 act.adm).

A mayor abundamiento, conforme consta en la Nota Nº 64/17 (12/05/17) (a fs. 276 de las act. adm): …*el capitán de la embarcación emitió una rectificatoria con anterioridad al fondeo del medio de transporte con constancia en fs 7 del manifiesto que una de las páginas de la lista de rancho debía ser eliminada, pues era la misma que otra existente en el mencionado rancho. Que ésta rectificatoria fue presentada y*

recepcionada por el personal de aduana con fecha 11 de Septiembre de 2012 conforme constancia de fs 7. La documentación indicada no fue presentada con su traducción al idioma nacional -Art. 138 C.A- En tal sentido, ésta instancia entiende que es inaceptable una rectificación de una lista de rancho el mismo día que la vista de fondeo, más aun siendo la hora en que se efectuó el procedimiento por parte del personal aduanero las 10 AM según Acta de fs. 4, justamente cuyo objetivo es detectar las irregularidades que se pretende…".

Que, de la citada Nota se dejó constancia que el capitán del buque emitió una rectificatoria de la lista de rancho (en los términos del art. 142 ap. 1 C.A) con el fin de eliminar una página duplicada.

Asimismo, la rectificatoria fue presentada y recepcionada por el personal de aduana con fecha 11 de septiembre de 2012, el mismo día de la visita de fondeo, sin embargo, dicha documentación no fue tenida en cuenta por no estar acompañada de su traducción al idioma nacional, (requisito establecido en el art. 138 del C.A.).

Cabe destacar, que dicho requisito, si bien, es de carácter formal (idioma) no invalida, en el caso, la justificación realizada por el Capitán, toda vez que se encuentra probada en autos la **voluntad de corregir el error,** duplicación de la foja en la lista de rancho, antes de la vista de fondeo (art. 142 ap. 1 C.A), asimismo, el idioma en el caso no impedía la fiscalización por parte del servicio aduanero, ya que surgía a simple vista que la lista comprendía de 6 fojas, y no de 7, (en la parte superior de cada página se indicaba el total de páginas declaradas).

En esas condiciones, y dadas las características penales que exigen la adecuación de la conducta reprochada, a la especificidad y características particulares de la conducta tipificada, consideró que la actora se encuentra eximida de la conducta endilgada, toda vez que no resulta punible la inexactitud de la declaración cuando la rectificación de la misma fue justificada en los términos del art. 142 ap. 1 del C.A, por ello, corresponde revocar la resolución apelada en autos.

Al respecto cabe recordar que en materia infraccional aduanera, siguiendo el principio de culpabilidad de raigambre constitucional, el Código Aduanero Argentino adoptó el factor de atribución de responsabilidad subjetivo. Ello implicó sin duda un cambio normativo cualitativo respecto de la regulación contenida en la Ley de Aduana, que conforme las modificaciones introducidas por la ley 21.898, recogía expresamente el criterio de responsabilidad objetiva.

En la Exposición de Motivos del Código Aduanero argentino se expresa que el sistema de responsabilidad en materia infraccional en esa norma gira en torno del cumplimiento de los deberes impuestos por el ordenamiento aduanero.

En ese sentido, el art. 902 del CA establece que no podrá imponerse sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes inherentes al régimen, operación, destinación, o cualquier otro acto o situación [...]. Ese sistema de responsabilidad conlleva que para aplicar una sanción lo que se exija es un mínimo de culpa y no necesariamente dolo.

Que la Corte Suprema ha dicho que "*son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal, conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir,*

aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos' 290:202, 5º considerando y sus citas)" ("SAFRAR Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores", del 27/12/88, Fallos, 311:2779).

Por lo cual, cabe concluir que, no se configura en autos la declaración inexacta tipificada en el art. 954, inc. a), del C. A., ya que no existe declaración inexacta, ni perjuicio fiscal alguno.

Por lo tanto, corresponde revocar la resolución apelada, con costas a la DGA.

VIII.- Atento a la decisión a la que se arriba, deviene inoficioso el tratamiento de las demás

cuestiones planteadas.

Por ello, **voto por:**

Revocar la Resolución Nº 250/2017, dictada por el Jefe de departamento de la Aduana de San Lorenzo, en la actuación N°12518-63-2012, la cual condena a la firma AGENCIA MARÍTIMA BONMAR S.R.L., por la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del C.A., con costas a la DGA.

El Dr. Miguel Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a V del voto del Dr. Segura, a los que me remito por motivos de brevedad.

II.- Sin perjuicio de compartir la solución propiciada en cuanto conduce a la revocación del acto apelado, corresponde dejar aclarado que mi adhesión al decisorio se funda en la valoración de las constancias obrantes en las actuaciones y de la prueba producida en la causa, las que resultan suficientes para arribar a dicha conclusión.

En tal sentido, estimo oportuno señalar que la coincidencia con el resultado del pronunciamiento no importa, en esta oportunidad, un pronunciamiento sobre las consideraciones efectuadas en torno a la naturaleza jurídica de las infracciones aduaneras, ni sobre el factor de atribución de responsabilidad que les resulta aplicable, cuestiones respecto de las cuales mantengo el criterio que he sostenido en anteriores oportunidades.

En consecuencia, adhiero a la solución propuesta exclusivamente en cuanto, a partir de las particulares circunstancias comprobadas en la causa, corresponde revocar la resolución recurrida.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Revocar la Resolución DE PRLA N° 250/2017 (DE SALO).

2) Costas a la DGA.

La Dra. Claudia Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución Nº 250/2017, dictada por el Jefe de departamento de la Aduana de San Lorenzo, en la actuación N°12518-63-2012, la cual condena a la firma AGENCIA MARÍTIMA BONMAR S.R.L., por la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del C.A., con costas a la DGA.

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

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.07.16 16:42:23 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: 2026.07.16 17:04:15 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: 2026.07.17 14:02:25 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: 2026.07.17 14:02:59 -03:00