República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-92576794-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 22 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expte. 37.092-A y su acumulado Expte. 37.103-A; INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. y su acumulado INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° nominación) con la presidencia del Vocal designado en segundo término, a fin de resolver en los autos **"INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. c/DGA s/Apelación"; Expte. 37.092-A** y su acumulado **"INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. c/DGA s/Apelación"; Expte. 37.103-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 284/16 (AD ROSA), dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 14754-63-2012, mediante la cual se la condenó por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y c) del art. 954.1 del Código Aduanero ("CA"), con relación a la operación de tránsito 12001TRAS011756P, correspondiente al manifiesto 12001MANI132310H. Explica que al ingresarse a depósito se constató un faltante de 5 bultos en el contenedor CAIU8550869, que a los pocos días apareció como sobrante en el contendor FCIU2797336, que ingresó al amparo del manifiesto 12001MANI147766F, que involucra los tránsitos 12001TRAS012989A, 12001TRAS012889S, 10001TRAS010900H, 10001TRAS012901X, 12001TRAS12903K, 12001TRAS012904L y 12001TRAS12906N, lo que obedeció a una inversión de contenido de mercaderías, por error involuntario del cargador. Solicita la acumulación con el expediente correspondiente al sumario aduanero 14754-65-2012, SA52-274/2012, donde se dictó la resolución 285/16 (AD ROSA). Requiere la aplicación de lo dispuesto por la resolución ANA 630/94. Señala que la mercadería importada arribó al país por vía marítima, pero debido a sus características operativas, por las que se encuentra bajo el régimen de Aduana domiciliaria, no pudo advertir el error del cargador sino luego del ingreso de los contenedores al depósito fiscal de la empresa. Manifiesta que la interpretación que realiza la Aduana respecto de la inaplicabilidad de la resolución 630/94 resulta un claro exceso de rigorismo formal. Plantea la improcedencia del reclamo tributario y la inconstitucionalidad de la sanción por violación al principio de razonabilidad. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana:*** Previo emplazamiento, el Fisco contesta el traslado conferido (fs. 41/45). Realiza la negativa de rigor y relata sucintamente los hechos del caso. Cita los artículos 141, 142 y 151 del CA, para concluir que el esquema de responsabilidad del código radica en el castigo del incumplimiento de los deberes impuestos por el ordenamiento aduanero. Por último, acompaña como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la

resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 56/71 INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 285/16 (AD ROSA), dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 14754-65-2012, mediante la cual se la condenó por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y c) del art. 954.1 del CA. Reitera lo manifestado al interponer el recurso contra la resolución 284/16, solicitando que se revoque la resolución apelada, con costas.

IV.- A fs. 83/86 el Fisco contesta el traslado del recurso interpuesto contra la resolución 285/16 (AD ROSA). Señala que en el caso se ha verificado una declaración inexacta en cuanto a la cantidad de mercadería importada, que además generó un perjuicio fiscal. Agrega que la actora no logró justificar las diferencias detectadas en los plazos dispuestos por el código. Por último, acompaña como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

V.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal:*** A fs. 89 se resuelve acumular el expediente 37.103-A al que lleva el número 37.092-A. A fs. 99/104 obra respuesta al oficio de parte de la DGA. Con fecha 27.08.26 se cierra el período probatorio y se elevan las actuaciones a la Sala E. Cn fecha 18.09.26 se resuelve no poner los autos a alegar y se los pasan para el dictado de la sentencia.

VI.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:*** Las actuaciones SIGEA 14754-63-2012 se inician con el acta de denuncia. A fs. 2 luce el informe 209/11, que indica que se detectó un faltante del tránsito 12001TRAS011756P, correspondiente al conocimiento de embarque EGET16476212. A fs. 4/7 la actora aporta copias de las facturas comerciales y el certificado de flete. A fs. 9 obra el manifiesto 12001MANI132310H. A fs. 12/13 se instruye sumario contencioso y se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 12.09.12. A fs. 16/45 y 46/76 la actora contesta la vista. A fs. 79 la DGA rechaza el pedido de acumulación. A fs. 84/86 la actora interpone revocatoria contra el proveído de fs. 79, que es rechazada a fs. 87. A fs. 90 se emite el dictamen 25/14, a fs. 92 el informe 14/15 y a fs. 96/97 el dictamen 73/16. Finalmente, a fs. 107/113 se dicta la resolución 284/16 (AD ROSA), apelada en autos.

Las actuaciones SIGEA 14754-65-2012 se inician con el acta de denuncia. A fs. 2 luce el informe 217/12, que indica que al arribo del contenedor FCIU2797336 con los tránsitos 12001TRAS012898A, 12001TRAS012899B, 12001TRAS012900H, 12001TRAS012901X, 12001TRAS012903K, 12001TRAS012904L y 12001TRAS012906N, se detectó un sobrante al finalizar la descarga. A fs. 5/6 se instruye sumario contencioso y se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 03.10.12. A fs. 10/40 la actora contesta la vista y a fs. 42 solicita la liberación de la mercadería bajo garantía. A fs. 46/57 luce copia de la destinación 14052IG01000001A y su documentación. A fs. 64 se emite el dictamen 25/14 y a fs. 66 el informe 13/15. A fs. 70/73 obran copias del manifiesto 12001MANI147766F. A fs. 74/75 se emite el dictamen 74/16. Finalmente, a fs. 85/90 se dicta la resolución 285/16 (AD ROSA), apelada en autos.

VII.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si las resoluciones apeladas -284/46 y 285/16- en cuanto condenan a INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y c) del art. 954.1 del CA y le exigen el pago de tributos, se ajustan a derecho.

Mediante la resolución 284/16 la Aduana imputó las infracciones en trato y le exige a la actora el pago de tributos, por haber detectado un faltante a la descarga de 5 bultos correspondientes a la operación de tránsito 12001TRAS011756P, conocimiento de embarque EGET16476212. Por otro lado, mediante la resolución 285/16 la Aduana imputó las infracciones en trato, sin reclamar tributos, por haber detectado un sobrante a la descarga de 5 bultos en el contenedor FCIU2797336, correspondiente a las operaciones de tránsito 12001TRAS012898A, 12001TRAS012899B, 12001TRAS012900H, 12001TRAS012901X, 12001TRAS012903K, 12001TRAS012904L y 12001TRAS012906N.

VII.1.- A los efectos de la configuración de las infracciones en trato, es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la destinación aduanera y el resultado de la comprobación, y se requiere, además, que ella sea idónea para producir los efectos previstos en los incisos a) y c) apartado 1 del art. 954 del CA.

Particularmente, dicho artículo establece: *"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…a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio; c) 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 UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia"*.

Por su parte, el art. 141 del CA indica: *"1. Cuando al concluir la descarga resultare sobrar mercadería con relación a la que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en los artículos 135 y 136, deberán justificarse las diferencias con la respectiva carta de ratificación o en las demás formas previstas en este código o en sus disposiciones reglamentarias, dentro del plazo de DOS (2) días a contar desde la finalización de la descarga. 2. Las diferencias no justificadas en la forma prevista en el apartado 1 darán lugar a la aplicación de las sanciones que pudieren corresponder por los ilícitos que se hubieran cometido"*. Asimismo, el art. 142 del CA sostiene: *"1. Cuando al concluir la descarga resultare faltar mercadería que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en los artículos 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 (2) días a contar desde la finalización de la descarga. 2. 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. 3. Lo dispuesto en el apartado 2 será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudieren corresponder por los ilícitos que se hubieran cometido"*.

Por último, el art. 310 del CA señala "*Cuando resultare faltar mercadería sometida al régimen de tránsito de importación, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo"*.

VII.2.- El 07.08.12 arribó a la Aduana domiciliaria de Rosario el contenedor CAIU8550896, conteniendo la mercadería correspondiente a las operaciones de tránsito de importación 12001TRAS011749R, 12001TRAS011750J, 12001TRAS011753M, 12001TRAS011757Z, 12001TRAS011758R, 12001TRAS011760K, 12001TRAS011759S y 12001TRAS011756P, resultando faltar 5 bultos, correspondientes al total del contenido del tránsito 12001TRAS011756P, conocimiento de embarque EGET16476212.

El 28.08.12 arribó a la misma Aduana domiciliaria el contenedor FCIU2797336, conteniendo la mercadería correspondiente a las operaciones de tránsito de importación 12001TRAS012898A, 12001TRAS012899B, 12001TRAS012900H, 12001TRAS012901X, 12001TRAS012903K, 12001TRAS012904L y 12001TRAS012906N, resultando sobrar la cantidad de 5 bultos.

En atención a que no se habrían justificado las diferencias dentro de los plazos previstos por los artículos 141 y 142 del CA, la Aduana procedió a imputar las infracciones en trato, reclamando además los tributos en el caso de la mercadería faltante. En su defensa, la actora señala que los 5 bultos sobrantes del contenedor FCIU2797336 son los 5 faltantes del contenedor CAIU8550896, por lo que estamos ante una inversión de contenido de mercaderías, ocasionada por un error involuntario del cargador. Asimismo, plantea que resulta de aplicación al caso la resolución ANA 630/94 (BO: 18.03.94).

Aclarado ello, no resulta controvertido en autos que existe identidad de mercadería, toda vez que la mercadería sobrante en un caso coincide con la faltante del otro. No obstante, a juicio de la Aduana ello no resulta determinante, ya que la mercadería sobrante arribó al territorio en una fecha distinta, en un buque distinto y al amparo de un manifiesto marítimo de importación distinto al de la faltante (ver dictamen de fs. 96/97 de las actuaciones 14754-63-2012 y dictamen de fs. 74/75 de las actuaciones 14754-65-2012). A su vez, el planteo de la actora fue rechazado debido a que, a juicio del servicio aduanero, no es posible contemplar la posibilidad de lo previsto en la resolución 630/94, pues dicha norma sólo

se aplica para la vía acuática, excediendo lo ocurrido en el caso concreto, que se trata de un tránsito terrestre.

VII.3.- La resolución ANA 630/94 (BO: 18.03.94), con sus modificatorias, aprueba las normas relativas al Módulo Manifiesto en el Sistema Informático María para la Vía Acuática (art. 1), estableciendo en su Anexo IV "D", Disposiciones Operativas, Justificaciones, Faltantes a la descarga: "*Dentro de los diez (10) días de la finalización de la descarga deberá acompañar la respectiva carta de rectificación, salvo que en un plazo de noventa (90) días arriben los bultos faltantes, en cuyo caso el SIM cancelará automáticamente la irregularidad. En este último supuesto si los bultos faltantes no arribaren en el plazo establecido y no se hubiere aportado en término la carta de rectificación, se tendrá por no justificada la diferencia lo que dará lugar a las sanciones que pudieren corresponder*".

Sobre el punto, los informes 13/15 y 14/15, que lucen a fs. 92 de las actuaciones 14754-63-2012 y 66 de las actuaciones 14754-65-2012, señalan que *"la descarga de la mercadería se realizó en Bs. As., al efectuar el cierre del depósito, el SIM no genera irregularidad en el faltante/sobrante dado que el bulto que arriba es 1 contenedor con independencia que arribe el total del contenido interior el cual solo se verifica al aperturar el mismo con motivo del arribo mediante tránsito terrestre (TRAS) en jurisdicción de Aduana domiciliaria JD, situación que no es la contemplada por la Res. 630/94 anexo IV "D"*.

Ante ello, la actora sostiene que la interpretación realizada por la Aduana de Rosario respecto a la inaplicabilidad de la mencionada resolución resulta un claro exceso de rigorismo formal, ya que la mercadería arribó al territorio mediante un transporte marítimo, sin perjuicio de que luego se oficializaran las operaciones de tránsito desde el puerto de ingreso hasta su Aduana domiciliaria.

Para aportar claridad al respecto, se diligenció un oficio al Departamento de Técnica de Importación de la DGA, a efectos de que se pronuncie respecto de si las particularidades de la operación de importación, en donde la mercadería arriba por vía marítima y es transportada mediante un tránsito terrestre hasta la Aduana domiciliaria, impiden la aplicación de la inversión de contenido prevista en la resolución 630/94.

En su respuesta, que puede verse a fs. 102/103 de autos, el Departamento de Técnica de Importación señala en primer lugar que la figura de inversión de contenido no se encuentra regulada por ninguna normativa, sino que fue creada a partir de la costumbre aduanera, comprendiendo a supuestos en donde se advierte, en una serie de documentos de transporte, que se cruzaron las mercaderías correspondientes a los bultos o contenedores. Asimismo, indica que para su configuración se deben tener en cuenta los siguientes elementos: (i) temporal: en principio, ambas cargas deben arribar en el mismo medio de transporte. De no ser así, corresponde que arriben en un tiempo razonable; (ii) control: debe efectuarse el mismo tipo de control. Por lo tanto, si el primero fue físico, la otra debe ser de la misma forma; (iii) acumulación de los expedientes en la etapa sumarial: a los efectos de analizar la inversión de contenido. Continúa indicando que dicho instituto nace por un error que se produce al momento de embarcarse la mercadería y confeccionarse el documento de transporte, el cual es imposible de prever para quién la reciba.

Adicionalmente, manifiesta que la circunstancia estipulada por la resolución 630/94 no se modifica por el hecho de que la mercadería venga de un tránsito, toda vez que ello también se encuentra previsto en las resoluciones 258/93 y 970/95, para las vías aéreas y terrestres, respectivamente. En definitiva, refiere que, si analizado el conjunto de las destinaciones involucradas se advierte que no sobra ni falta mercadería, no existiría una conducta reprochable de parte del importador.

La resolución ANA 970/95 (BO: 29.03.95), con sus modificatorias, aprueba las normas relativas al Módulo Manifiesto en el Sistema Informático María para la Vía Terrestre (art. 1), estableciendo en su Anexo IV "A", Disposiciones Operativas, Justificaciones, Faltantes a la descarga: *"No corresponderá efectuar la presentación de la justificación cuando la mercadería faltante arribe dentro de los quince (15) días hábiles de finalizada la descarga, al amparo de la misma Carta de Porte"*; y Sobrantes a la descarga: *"No corresponderá presentar la justificación en el caso de sobrantes a la descarga cuando la mercadería hubiere sido destinada aduaneramente dentro del plazo de quince (15) días hábiles contados desde la finalización de la descarga"*.

VII.4.- Sentado lo que antecede, surge evidente que la situación de marras encuadra en la figura de inversión de contenido, conforme lo explicó el propio Departamento de Técnica de Importación de la DGA, toda vez que se cumple con los requisitos establecidos en su respuesta al oficio de fs. 102/103 de autos, a saber: (i) temporal: si bien la mercadería no arribó en el mismo medio de transporte, sí arribaron dentro de un tiempo razonable, siendo las fechas a considerar los días 07.08.12 y 28.08.12. Tal diferencia se encuentra dentro del margen temporal establecido por las resoluciones 970/95 y 630/94, por lo que tampoco correspondía presentar justificación alguna; (ii) control: el faltante y el sobrante se detectaron mediante el mismo tipo de control; y (iii) acumulación de los expedientes en la etapa sumarial: en este punto debe destacarse que la actora solicitó la acumulación en ambos expedientes, lo que fue rechazado por la Aduana en sendas actuaciones, sin ningún tipo de justificación. A mayor abundamiento, debe destacarse que el dictamen 25/14, elaborado para ambos expedientes, solicitó informe fundado al área denunciante respecto a la identidad de lo faltante con lo sobrante, sosteniendo que *"no habiéndose producido la acumulación de las causas en trato, se entiende que no obstante, no habría inconvenientes que a los fines sugeridos tramiten en forma conjunta, y por tal motivo se remitan simultáneamente"* (ver fs. 90 de las actuaciones 14754-63-2012 y 64 de las actuaciones 14754-65-2012).

En igual sentido, debe reiterarse que no resulta controvertido, de acuerdo a lo manifestado por la propia Aduana, que existe identidad de mercadería, en el sentido de que la mercadería faltante coincide con la mercadería sobrante, de lo que se deriva que se trató de un error producido al momento de embarcarse la mercadería y confeccionarse el documento de transporte, que era imposible de prever para quién la recibía. Adicionalmente, se destaca que una situación sustancialmente análoga a la de autos fue analizada por la Corte Suprema en la causa "Kodak Argentina Ltda. y otra c/Aduana de la Nación s/apelación", sentencia del 24.11.97, oportunidad en la cual se señaló que sería aferrarse a un rigorismo excesivamente formal aplicar sin más una multa cuando el exceso advertido en un contenedor resulta idéntico al faltante en otro (Fallos 299:203).

En definitiva, considerando que al analizar el conjunto de las operaciones involucradas se advierte que no sobra ni falta mercadería, se concluye que no existió una conducta reprochable de parte del actor, a la vez que tampoco se verificó un perjuicio fiscal, por lo que corresponde revocar las resoluciones apeladas, con costas.

Por todo lo anterior **VOTO POR**:

1.- Revocar la resolución 284/16 (AD ROSA), dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 14754-63-2012, en cuanto condena a INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y c) del art. 954.1 del CA y le exige el pago de tributos.

2.- Revocar la resolución 285/16 (AD ROSA), dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 14754-65-2012, en cuanto condena a INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y c) del art. 954.1 del CA.

3.- Imponer las costas a la Aduana.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la resolución 284/16 (AD ROSA), dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 14754-63-2012, en cuanto condena a INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. por la comisión de las infracciones previstas en los incisos a) y c) del art. 954.1 del CA y le exige el pago de tributos.

2.- Revocar la resolución 285/16 (AD ROSA), dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 14754-65-2012, en cuanto condena a INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. por la comisión de las infracciones previstas en los incisos

a) y c) del art. 954.1 del CA

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA)

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.09.22 13:52:14 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.09.22 21:00:20 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.22 21:00:50 -03:00