15450/2024 CARGILL SACI (TF 31388-A) c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 25 de febrero de 2025.

VISTOS; Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 113/116vta., el **Tribunal Fiscal de la Nación (TFN)** revocó las resoluciones AD SALO 486/12 y 487/12, recaídas en las actuaciones SC57-45/2007 y SC57-45/2007, en cuanto habían condenado a Cargill SACI al pago de $1.275.269,62 en concepto de multa y USD 14.636,24 en concepto de tributos, por la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1º, incisos a y c, del Código Aduanero, con relación al conocimiento de embarque marítimo relativo a las destinaciones de exportación 06 057 EC01 011550J y 06 057 EC01 010493Y.

Impuso las costas al demandado.

Para resolver como lo hizo, relató que la imputación se había originado porque la actora documentó, a través del permiso de embarque 06 057 EC01 011550J, la exportación de 4000 toneladas de pellets de cáscara de soja, que fueron finalmente embarcadas en el buque “MV Racer”, el 10/12/06, con destino al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. Por otra parte, a través del permiso 06 057 EC01 010493Y, documentó la exportación de 2000 toneladas del mismo producto, para ser transportadas en la misma embarcación, aunque en este caso la destinación se cumplió con diferencia, ya que finalmente se cargaron 1.037,482 toneladas, oficializándose la correspondiente declaración post-embarque. Una vez concluida la carga de la mercadería, se confeccionó el conocimiento de embarque marítimo, oportunidad en que se invirtieron las toneladas correspondientes a cada permiso, consignándose 1.037,482 toneladas para el PE 06 057 EC01 011550J y 4000 toneladas para el PE 06 057 EC01 010493Y. A su vez, ese error se trasladó al manifiesto marítimo de exportación 06 057 MANE 002279J, registrado el 13/12/06; documento, este último, cuya rectificación fue espontáneamente solicitada por el agente de transporte marítimo ante el servicio aduanero y aceptada el 7/3/06. Sin perjuicio de ello, se instruyeron actuaciones sumariales contra Cargill SAIC, en el entendimiento de que era su obligación declarar verazmente el detalle de la mercadería, en la solicitud de destinación de exportación y su documentación complementaria como es el conocimiento.

En ese marco, el TFN explicó que la discusión pasaba por determinar si “la divergencia en las cantidades informadas” involucró una declaración inexacta que, de haber pasado inadvertida, hubiese podido producir un perjuicio fiscal o un giro de

divisas diferente del que correspondía, afectándose de tal modo el bien jurídico protegido por la figura infraccional.

Dejó en claro que no era materia de discusión la clasificación arancelaria ni el nivel de tributación correspondiente a la mercadería, y que la actora había abonado los derechos de exportación correspondientes a las toneladas efectivamente extraídas del territorio aduanero. Además, refirió a la prueba proporcionada por la actora para acreditar que se liquidaron divisas de conformidad con lo declarado en cada permiso de embarque.

Sobre tales bases, concluyó que la inversión de contenido que tuvo lugar al elaborarse el conocimiento marítimo de embarque no encuadraba en lo dispuesto en los incisos a, y c, del artículo 954 del Código Aduanero, porque no tuvo virtualidad para producir un daño. Basó esta conclusión en precedentes del propio tribunal fiscal (causas TF 3130-A "Tiffemberg, Samuel", resol del 13/5/82; TF 4989-A "3M Argentina SA", resol. del 24/8/87 "; TF 8897-A "Importadora Maida SA", resol. del 21/4/04) y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (*Fallos*: 299:203 "Kodak") en que se entendió que debía efectuarse un análisis global de los embarques y, por ejemplo, eximir de sanción en aquellos supuestos donde el exceso advertido en un contenedor resultaba idéntico al faltante en otro del mismo medio de transporte.

En definitiva, consideró que la conducta imputada no era apta para configurar ninguna de las variantes de declaración inexacta endilgadas a la actora.

Por lo expuesto, a su vez, declaró innecesario pronunciarse sobre los restantes planteos de la recurrente, relativos a la graduación de la sanción y a la posibilidad de aplicar lo dispuesto en el artículo 917 del código de la materia.

2º) Que, disconforme, el **Fisco Nacional** interpuso y fundó apelación a fs. 125127vta., que se concedió a fs. 129 y fue replicada a fs. 135/143.

Hizo consideraciones generales relativas a los requisitos que debe cumplir la declaración comprometida ante el servicio aduanero y a las condiciones para que se configure la infracción de declaración inexacta (arts. 321, 322, 954 y cctes, del CA). Insistió en que se había comprobado una diferencia con respecto a lo declarado y que, de haber pasado inadvertida, la actora hubiese cobrado más reintegros de los debidos y abonado un importe menor de tributos que el correspondiente.

3º) Que la **infracción prevista por el artículo 954 del Código Aduanero** queda condicionada a la concurrencia de dos elementos sin los cuales no puede considerarse, desde el punto de vista objetivo, que exista acción punible: a) la constatación de una diferencia entre la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera, y el resultado de la comprobación física o documental que realice el servicio aduanero; y b) que esa inexactitud produzca, o pueda producir, alguna de las consecuencias previstas en los incisos a, b, o c, de la norma, porque, como también lo

establece la Exposición de Motivos del Código Aduanero, "*si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos no es punible en sí misma"* (en relación a la Sección XII, Título II, Capítulo 7º, ap. 2, 3er párrafo). Ello sin perjuicio de que no se requiera el efectivo daño sino la posibilidad concreta de que ello ocurra (cfr. esta Sala, causas 10060/12 "Bankboston National Association", sentencia del 14/8/12; y 56316/15 "Atanor SCA", fallo del 3/3/16, entre otros; con referencia a la doctrina de Fallos: 312:1997; 315:929 y 942; 321:1614; 322:355; 325:786 y 830; y causa R.867.XLVIII "Río Chico SA (TF 29758-A) c/DGA", resol. del 23/9/14).

4º) Que el Tribunal Fiscal de la Nación concluyó que no se configuraba la infracción en trato, precisamente, *por la falta de idoneidad de la conducta* para producir un perjuicio fiscal o un ingreso de divisas diferente del correspondiente.

Tuvo en cuenta para ello que las cantidades declaradas en los permisos de embarque *coincidieron* con las efectivamente embarcadas; y que la actora *abonó* derechos de exportación y cobró reintegros con relación a aquéllas. También ponderó la prueba obrante en el expediente relativa al *ingreso de divisas*. Y aludió, finalmente, a la interpretación jurisprudencial con arreglo a la cual no corresponde la aplicación de sanción alguna al declarante que acredita que la inexactitud entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación obedece a un *problema de inversión* de contenido de las cargas, priorizándose un análisis global de los embarques.

Esas afirmaciones no merecieron comentario alguno del Fisco, ni fueron enervadas en el memorial; circunstancia que basta para adoptar una solución confirmatoria, en razón de la limitación ínsita al recurso ante esta Cámara, y la carga que pesa sobre todo aquel que impugna una decisión jurisdiccional (arg. arts. 1180 y 1182 del CA, y arts. 265 y 266 del CPCCN).

Sin perjuicio de lo expuesto, se aclara que, de un modo acorde con lo que resolvió el tribunal administrativo, esta Cámara también ha considerado improcedente la imputación por declaración inexacta *cuando se acredita un supuesto de inversión de contenido de la declaración*, en sintonía con la interpretación de la Corte federal, y debido a la falta de concurrencia del efecto lesivo previsto en el tipo infracciona (cfr. Sala I, **causa 3859/19** "Wylder, Sebastián Alejandro (TF 28953-A) y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 31/10/19).

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: Rechazar el recurso del Fisco Nacional y confirmar la resolución de fs. 113/116vta.; con costas (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y **pasen los autos al Representante del Fisco** a fin de que se expida sobre la liquidación de la tasa de justicia efectuada por el demandado (arg. pto. 10, *in fine*, ac. CSJN 20/92).

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 25/02/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#39288162#445404160#20250225091306206