



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-133587184-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Martes 2 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2019-100987441; AGENCIA MARITIMA DULCE S A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados “**AGENCIA MARITIMA DULCE S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación**”, expediente **EX-2019-100987441- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Segura dijo:

I.- Objeto del litigio: Decidir si resulta ajustada a derecho la Resolución 370/2019, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12578-192-2014, mediante la cual se le exige a la actora el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. respecto de la destinación de rancho 14008ER01331Y, y diferencia de tributos con más intereses.

II.- Fundamentos del recurso de apelación: En RE-2019-100982538-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución indicada *ut supra*. Relata que documentó la destinación de rancho 14008ER01331Y en cantidades superiores a las requeridas para arribar al puerto declarado, siendo las mismas libres de derechos aduaneros. Hace hincapié en la necesidad de cargar mayor cantidad de combustible atento a que en el puerto IMBITUBA no se permite el abastecimiento de *fuel oil*. Se agravia porque la aduana no tuvo en cuenta la prueba ofrecida. Asimismo, sostiene que no se configura la infracción que se le imputa toda vez que la destinación de rancho no es una destinación de importación o de exportación en los términos de art. 954 del C.A. Asimismo, aduce que no hay perjuicio fiscal porque precisamente la mercadería está libre de derechos aduaneros. Solicita se la absuelva en virtud de lo dispuesto en el art. 894 del C.A. En cuanto a los tributos, aduce que son inaplicables a la operación efectuada –esto es: régimen de rancho-. Sostiene que cumplió con los deberes a su cargo. Hace referencia a lo establecido en el art. 902 del C.A. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del fisco: En IF-2020-12949795-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado que le fuera conferido. Realiza una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Efectúa una breve reseña de los hechos. En cuanto al planteo vinculado a que el combustible no persigue el fin de una importación ni de una exportación, aduce que el mismo es mercadería, en virtud de lo dispuesto en el art. 10 del C.A. Hace referencia al *despacho en confianza y declaración comprometida de la mercadería*. Asimismo, aduce que la operatoria aduanera se

encuentra estructurada sobre la *base de la confianza* que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior, sistema que tiende a simplificar los controles para agilizar el intercambio en el comercio internacional, y que tiene como contrapartida la necesidad del autocontrol, tanto de los auxiliares del servicio aduanero como de los importadores y exportadores, y la sanción ejemplificadora al detectar infracciones. Hace hincapié en lo dispuesto en el art. 956, inc. c), del C.A. Alega que al declarar una cantidad mayor de combustible que la efectivamente embarcada, se transgrede el régimen de rancho toda vez que no se pagaron los derechos de exportación correspondientes; por lo que se configura la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. Sostiene que la actora no ha justificado la diferencia de combustible declarada en demasía, ni ha acreditado un error de cálculo en los días de navegación, como así tampoco ha demostrado haber actuado de buena fe. Alega que la pretendida imposibilidad de carga del tipo de combustible en el primer puerto de destino no alcanza a conmover lo dispuesto por el servicio aduanero. Asimismo, sostiene que la actora no prueba esta imposibilidad. Hace hincapié en que el error no es excusa en el derecho. Adjunta las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Que, se tiene por contestado el traslado y en PV-2022-88490146-APN-VOCXVIII#TFN se abre la causa a prueba. En PV-2023-88961753-APN-VOCXVIII#TFN se intima a la actora a producir la prueba, bajo apercibimiento de ley –apercibimiento que se hace efectivo en PV-2023-139662645-APN-VOCXVIII#TFN-. Con posterioridad, luce la certificación de prueba. Después se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen a sentencia.

V.- Que, las actuaciones administrativas 12578-192-2014 se inician con la Nota 359/14, que dice: “(...) *sobre la destinación de rancho de referencia, se informa (...) que ha sido desvirtuado el REGIMEN ADUANERO aducido, en virtud de que se ha solicitado libre de derechos aduaneros, consumibles en cantidades superiores a las requeridas para alcanzar el puerto declarado como próximo destino en el exterior*”; por lo que la aduana presume la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. A fs. 4/6 luce la destinación 1400808ER01331Y. A fs. 24 se labra el Acta de Denuncia por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. por desvirtuar el régimen de rancho al solicitar un 85% más de lo necesario. A fs. 26 el 26-9-14 se instruye sumario y se corre vista al despachante y al ATA. A fs. 27 se notifica el despachante el 30-9-14 y a fs. 28 el ATA el 26-9-14. A fs. 31/39 contesta la vista conferida el despachante de aduanas y a fs. 40/44 efectúa su defensa la actora. Asimismo, adjunta prueba –ver fs. 48/71-. A fs. 72 se tiene por presentado al despachante de aduanas y al ATA y por contestada vista. No se hace lugar a la prueba ofrecida. A fs. 73/74 luce el Dictamen y a fs. 75/77 la Resolución 370/2019, apelada y la aprobatoria -Resol-2019-350-E-AFIP-SDGTLA- a fs. 81.

VI.- Que, en primer término, corresponde analizar el planteo de la actora vinculado a la vulneración de su derecho de defensa con fundamento en que no se hizo lugar a la prueba ofrecida en sede aduanera.

Que, el mismo no puede prosperar debido a la posibilidad en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud, sin restricción alguna y de expresar agravios.

Que es por ello que las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Que resulta así de aplicación al caso la doctrina de la C.S.J.N., que sostiene que: “*cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior.* (Entre otros fallos: 205-549 y 267-393).”

VII.- Que, a continuación, se debe resolver si resulta ajustada a derecho la Resolución 370/19, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12578-192-2014, mediante la cual se le exige a la actora el pago de una multa por la infracción al art. 954 ap. 1, inc. a) del C.A. respecto de la destinación de rancho 14008ER01331Y y el pago de diferencia de tributos con más intereses.

Que, en lo que, aquí interesa, las actuaciones administrativas se inician como consecuencia de la Nota N° 359/2014,

mediante la cual se informa que en la destinación de referencia *“ha sido desvirtuado el Régimen de Rancho, en virtud de que se ha solicitado libre de derechos aduaneros consumibles en cantidades superiores a las requeridas para alcanzar el puerto declarado como próximo destino en el exterior (...)”*.

Que, en efecto, se detalla que se documentaron 120 toneladas de combustible, siendo la cantidad embarcada 105,70.

Que, por este motivo, la aduana instruye sumario por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. y le corre vista a la actora y al despachante de aduanas.

Que, finalmente, la aduana condena a la recurrente por la infracción referida y le reclama diferencia de tributos – y absuelve al despachante-.

Que, entonces, específicamente, el servicio aduanero se basa en la diferencia de cantidades documentadas y embarcadas para imputar –y finalmente, condenar- a la actora por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. y exigirle el pago de tributos.

Que, la recurrente, por su parte, aduce que no se configura la infracción y hace hincapié en que no corresponde la exigencia tributaria basándose en que la mercadería se encuentra libre de derechos aduaneros.

VIII.- Que, sentado lo expuesto, primero, considero pertinente aclarar que conforme lo dispuesto en el art. 956, inc. c) del C.A. *“A los fines de la aplicación de lo dispuesto en el art. 954: (...) la presentación del manifiesto general de la carga, del rancho, de la pactotilla y de la relación de la carga equivale a efectuar una declaración relativa a lo expresado en los mismos.”*

Que, asimismo, la Resolución General AFIP 1801/04 –vigente a la fecha de la operación– establece que tal declaración reviste el carácter de declaración comprometida, la cual debe ser formalizada por un despachante de aduana o por el agente de transporte aduanero responsable del medio de transporte y ser registrada la conformidad del ATA responsable del medio de transporte, en el reverso del OM-1993 –Anexo II, punto 1,3-.

IX.- Que, entonces, se debe resolver, a continuación, si se configura o no la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. –toda vez que precisamente la destinación de rancho es una declaración aduanera-.

Que, el referido art. dispone: *“1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectúe 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”*

Que, de la lectura de la propia norma se desprende que, *a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.*

Que, en consecuencia, se debe determinar primero si hay o no inexactitud.

Que, mediante la Destinación de Rancho 14038ER01000331Y, oficializada el 4-7-14, se documenta la cantidad de 120 toneladas de combustible, mercadería que clasifica en la P.A. 2170.19.22.000Q.

Que, la destinación tramita por canal de selectividad: VERDE.

Que, del dorso de la misma surge: *“CONFORME DECLARADO: NO, cantidad de unidades embarcadas: 105,7 toneladas”* –fecha 10-7-14-.

Que, el 14-7-14 se documenta el postembarque por 105,7 toneladas –ver fs. 6 de las actuaciones administrativas-.

Que, en lo que aquí interesa, la Resolución General n° 3083/11 -B.O.: 13/04/11, vigente en el momento de la oficialización de la destinación referida- estatuye la posibilidad de registrar una declaración de post-embarque a través del sistema informático, la cual define como: *"Es la declaración que efectúa el exportador o su representante ante el servicio aduanero -establecida en los supuestos del Artículo 346 del Código Aduanero- de la cantidad de unidades de mercaderías o bultos que efectivamente fueron embarcados respecto de los declarados en la solicitud de destinación de exportación"*.

Que, conforme lo dispuesto en el art. 2.6.1 de la referida Resolución, Canal Verde –caso de autos-, Anexo II: *"Dentro del plazo de CINCO (5) días hábiles, contados a partir de la fecha del registro informático del "Cumplido", el declarante deberá validar la declaración post-embarque oficializada en el Sistema Informático MARIA (SIM) mediante la utilización del servicio "web" "Ratificación de la Declaración Post-Embarque" y proceder a su digitalización. No deberá realizar la presentación de la misma ante el servicio aduanero."*

Que, asimismo, el art. 346 del C.A. dispone 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, diera aviso al servicio aduanero para su constatación y registro en el correspondiente permiso."*

Que, en efecto, la declaración de post-embarque no tiene por finalidad documentar una nueva operación de exportación en sustitución de otra anterior, sino corregir o rectificar los datos relativos a la cantidad de mercadería embarcada, es decir, en los casos en que se configure el supuesto previsto –léase: se embarca menor cantidad de mercadería que la declarada-.

Que, en consecuencia, la declaración registrada en el post-embarque debe considerarse como complementaria de la declaración de rancho.

Que, sentado lo expuesto, considerando que el régimen permite embarcar menor cantidad de mercadería que la declarada –en expo-, y toda vez que se documentó el postembarque en término, no hay inexactitud alguna, como pretende la aduana.

Que, en definitiva no existe tal inexactitud porque precisamente –en exportación- está prevista la posibilidad de embarcar menor cantidad que la documentada, siempre que se documente el postembarque pertinente dentro del plazo establecido.

X.- Que, sin perjuicio de lo expuesto y a mayor abundamiento, resulta pertinente destacar que conforme lo dispuesto en el art. 513 del C.A. *"Cuando en un medio de transporte, nacional o extranjero, que debiere salir del territorio aduanero se cargare mercadería que tuviere libre circulación en el territorio aduanero con destino a rancho, provisiones de a bordo o suministros, se considera dicha carga como si se tratase de una exportación para consumo, exenta del pago de los tributos que la gravaren, salvo disposición en contrario del Poder Ejecutivo."*

Que, entonces, encontrándose la mercadería de autos exenta del pago de tributos, obviamente no podría haber perjuicio fiscal alguno.

Que, en definitiva, no solo no hay inexactitud alguna –toda vez que se hizo un postembarque en término- sino que tampoco hay perjuicio fiscal alguno –ni pudo haber- porque precisamente la mercadería es nacional, está libre de derechos aduaneros; no habiendo probado la aduana lo contrario.

Que, en otras palabras, el fisco no probó que la mercadería sea extranjera. Es más en ningún momento hizo referencia a ello, por lo que no procede aplicar lo dispuesto en el art. 514 del C.A. –y por ende tratar a la mercadería como si fuese extranjera-, toda vez que precisamente la mercadería es nacional, tiene libre circulación y, por ende, está exenta del pago de tributos.

XI.- Que, por la forma en que se resuelve no corresponde tratar los demás agravios.

Que, por ello **voto por:**

Revocar *in totum* la Resolución 370/2019, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12578-192-2014, con costas.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Revocar *in totum* la Resolución 370/2019, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12578-192-2014, con costas.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia, devuélvanse las actuaciones administrativas y remítase a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.12.02 14:21:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.12.02 16:59:48 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.12.02 17:03:08 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación