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

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-13139056-APN-TFN#MEC

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 6 de Febrero de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2019-75547720-APN-SGASAD#TFN; CARLOS ESTEBAN FABIO

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel N. Licht (Vocal Subrogante), Juan Manuel Soria y Héctor H. Juárez, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **“CARLOS ESTEBAN FABIO c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expediente N° EX-2019-75547720-APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso se trae a consideración de este tribunal la **Resolución 253/2019 (AD CAMP)** dictada en la **Actuación Nro 12578-189-2014**, por la que se condenó al recurrente, en su carácter de despachante de aduanas, al pago de una **multa de $263.442,68** por haber incurrido en la infracción prevista y penada por el art. 954, inc. a) del Código Aduanero (“CA”), con relación al **PE Nro. 14 008 EC01 007017H**.

II- Contra dicho pronunciamiento, la actora presentó el recurso de apelación que originara la causa, mediante el cual arguye que el fallo aduanero para sustentar su condena solo hace referencia a su accionar en el penúltimo párrafo. Aduce que su accionar fue conforme a derecho y que surge de la carpeta de la destinación involucrada en autos que ha intervenido en la misma, siguiendo las instrucciones de su mandante. Manifiesta que lo que se cuestiona en el caso es la posición arancelaria de la mercadería exportada y alude que la divergencia clasificatoria surge como resultado de un análisis técnico que excede su actuación como despachante. Aclara no haber tenido ningún contacto con la mercadería exportada en forma previa al momento en que el servicio aduanero efectúa la comprobación y confronte contra lo declarado. Invoca lo normado en los arts 902 y 908 del CA y finalmente ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se rechace el fallo aduanero.

III.- Por su parte, la representación fiscal defiende la validez del acto administrativo. Hace referencia a una destinación que difiere de la involucrada en la causa y a hechos que no guardan relación con estos autos. Finalmente ofrece como prueba las act adm **Actuación Nro 12578-189-2014**, en las que se dictó la resolución apelada y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- De acuerdo a la índole de las cuestiones planteadas, corresponde analizar si la resolución apelada resulta ajustada a derecho.

En ese sentido, observo que la imputación recaída en el despachante de aduanas (ver **Resolución 253/2019 (AD CAMP)** -

fs. 47 de las act adm-) se basa en no haber acreditado en autos: "...haber limitado su accionar al cumplimiento de las instrucciones dadas por el exportador, por cuanto no ha sido acreditada la existencia de las mentadas instrucciones en las que se expresara que la mercadería cumplía con la condición de "preparaciones" exigidos por la normativa vigente, sin perjuicio de que la errónea clasificación de la mercadería por el declarada resulta suficiente para concluir en forma indubitable que el despachante de aduana no ajustó su conducta al claro deber de los operadores de comercio exterior".

Sentado lo anterior, resulta decisivo en el sub examine precisar el sentido y alcance de las obligaciones del despachante de aduana. Es que, en efecto, siendo claro que en el caso de marras la divergencia clasificatoria -en el **PE Nro. 14 008 EC01 007017H** se declaró la **PA 2309.90.10.900P** cuando a criterio de la Aduana debía declararse la **PA 2304**- produjo una diferencia en el porcentaje de los tributos a ser liquidados, corresponde ahondar en el sentido de la responsabilidad del despachante de aduana y la posibilidad de aplicar, en el caso de marras, la figura infraccional atribuida.

V.- Por de pronto, encuentro necesario hacer notar que, si bien el art. 954 hace aplicable la sanción a quien efectuare una declaración inexacta, no debe colegirse la existencia de una sanción automática que se configura ante la comprobación del resultado. Es menester ponderar, en cada caso en particular, si cualquier auxiliar del servicio aduanero hubiera podido precaver que lo declarado iría a diferir con el resultado de la comprobación. Lo cierto es que el carácter de garante del cumplimiento de la manda administrativa, que asume el colaborador del servicio aduanero, no lo hace responsable de cualquier contingencia. Tal conclusión resulta adecuada a las especiales características de las obligaciones para con el sistema de fiscalización.

A nadie se le puede pedir responsabilidad por obligaciones que son de imposible cumplimiento.

VI.- En tal sentido, cabe destacar las diferencias que existen entre un sistema de responsabilidad objetiva y un sistema de responsabilidad automática. En el primer caso, siempre resultará menester ahondar en si el obligado está en condiciones "objetivas" de cumplir con la manda legal. En el segundo caso, se examinan meros resultados. Lo primero es propio de las relaciones de justicia distributiva. Lo segundo es característico de las relaciones de justicia conmutativa. Precisamente, en el caso en concreto, encuentro que la discrepancia en cuanto a la clasificación de la mercadería surgió luego de practicarse un análisis (ver protocolo de análisis obrante a fs. 6/7 de las Actuaciones Administrativas) mediante la utilización de una muestra representativa sobre la mercadería objeto de exportación, la cual superaba en demasía los exámenes que normalmente deben realizar los despachantes de aduana.

VII.- Es crucial subrayar que el análisis minucioso llevado a cabo sobre la mercadería objeto de exportación, tal como consta en el protocolo de análisis adjunto a las Actuaciones Administrativas, implicó la utilización de una muestra representativa y excedió en gran medida las tareas habituales y las capacidades técnicas esperadas de un despachante de aduana. Esto sugiere que la discrepancia en la clasificación de la mercadería no puede ser atribuida a una falta de diligencia por parte del despachante, sino más bien a circunstancias extraordinarias que escapaban a su control y ámbito de responsabilidad.

Queda claro entonces que la actuación de dicho auxiliar del servicio aduanero debe ser evaluada dentro de los límites de sus competencias y capacidades, evitando así la imputación de responsabilidades injustas o desproporcionadas.

Por consiguiente, corresponde revocar la resolución apelada, en cuanto imputa a la actora la comisión de la infracción prevista en el art 954 inc a) del CA, con costas.

Por todo lo expuesto, VOTO POR:

1) Revocar la **Resolución 253/2019 (AD CAMP)**, dictada en dictada en la **Actuación Nro 12578-189-2014** por el Sr. Jefe del Departamento Aduana de Campana.

2) Costas a la vencida.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se da por reproducida la relación de los hechos efectuada en el voto del Dr. Licht, en los Considerandos I a III.

II.- Que las actuaciones administrativas nro. 12578-189-2014 se inician a fs. 1 con la Nota nro. 14/2014 (AD CAMP) por la que se envía a la División Laboratorio ITEM una muestra de la mercadería documentada por el PE 14 008 EC01 007017 H, cuya copia se agrega a fs. 2 –junto a la copia de su documentación complementaria de fs. 3/4–. A fs. 5 luce el acta de extracción de muestras de fecha 15/7/2014. A fs. 6/8 obra el Protocolo de Análisis LAB 105990, cuyas conclusiones son de fecha 6/6/16. A fs. 9 por Nota nro. 1714/16 (DV ITEM) se remiten las actuaciones con el resultado del análisis informado mediante el mencionado protocolo a la División Operativa de la Aduana de Campana. A fs. 11 obra Nota V nro.1281/2016 por la que se considera que se estaría ante una infracción tipificada en el art. 954 inc. a) del CA, determinando el perjuicio fiscal en u$s 32.363,96 ($263.442,68). A fs. 12 y vta. obra auto de apertura de sumario por la presunta infracción tipificada en el art. 954 inc. a) del CA y se ordena correr vista de todo lo actuado a Agroindustria Madero S.A. (notificado por edicto publicado en el Boletín Oficial de fecha 6/3/19 cfr. constancia de fs. 15) y al despachante de aduana Fabio Carlos Esteban (notificado el 22/3/18 cfr. constancia de fs. 13). A fs. 16 se declaran rebeldes a la firma exportadora y al despachante de aduana. A fs. 23 se agrega copia de la Actuación nro. 12115-7-2014. A fs. 24 obra copia de la Nota nro. 236/2014 (DE TNCA). A fs. 25/33 se agrega copia del informe elaborado por el Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria de la Dirección Técnica, por las que se establecen las pautas generales sobre la interpretación de la Partida 23.09 del Sistema Armonizado. A fs. 35/38 se agrega copia del Dictamen Técnico nro. 25/14. Se acumula el Alcance nro. 12578-189-2014/1. A fs. 39/40 y vta. (refoliado) contesta la vista el despachante de aduana y a fs. 41/42 (refoliado) obra agregada la documental acompañada. A fs. 43/44 y vta. se emite el Dictamen nro. 223/19 (SE SU AD CAMP). A fs. 45/47 y vta. se dicta la Resolución nro. 253/19 (AD CAMP) apelada en la especie. Se acumula la Actuación nro. 19144-6762-2019. A fs. 51/53 (refoliado) se comunica la interposición de recurso ante este Tribunal.

III.- Que disiento con el Vocal preopinante en cuanto propicia revocar la Resolución 253/2019 (AD CAMP), por la que se condenó a la recurrente, en su carácter de despachante de aduana, al pago de una multa de $263.442,68 por haber incurrido en la infracción prevista y penada por el art. 954 ap. 1, inc. a) del CA, conforme los argumentos que a continuación se detallan.

IV.- Que en primer lugar corresponde mencionar que la recurrente centra su defensa a la responsabilidad que le cabe en virtud de haber intervenido en la destinación de exportación aquí involucrada siguiendo las instrucciones y en base a la documentación brindadas por su mandante (la firma exportadora), sin expresar agravio alguno en cuanto a la inexistencia de una declaración inexacta, por lo que la cuestión traída a conocimiento se debe centrar en dicho aspecto.

Que en relación a la responsabilidad del Despachante de Aduana referida a la clasificación arancelaria, en tanto la misma se realiza a través de un método lógico y sistemático que de acuerdo a las normas y principios establecidos en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías (S.A.) y en la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M.) permiten identificar a través de un código numérico y su correspondiente descripción, el universo de mercaderías, a fin de determinar el tratamiento tributario e impositivo, las intervenciones que puede poseer y formalidades y requisitos que pueden ser necesarios para importar o exportar.

Especificando, diríamos que consiste en una operación de interpretación jurídica de las normas del Sistema Armonizado para encuadrar a una mercadería, primariamente, en una partida del S.A. y, finalmente, en una posición arancelaria o ítem de la N.C.M., o bien en una posición del Sistema Informático Malvinas (S.I.M.) en caso de existir desdoblamiento. Tal como se encuentra concebido el Sistema Armonizado, resulta posible clasificar a cualquier mercadería en una posición arancelaria o *ítem* aplicando las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado. Conforme la Regla General 1, la clasificación a nivel de partida está determinada por el texto de las partidas y las notas *de sección o de capítulo.*

Debe recordarse que, conforme el art. 36.2. del CA el despachante de aduana no es solo un dependiente que cumple instrucciones de su representado, sino un auxiliar calificado del servicio aduanero entre cuyas funciones se encuentra, también, la de cumplir, de modo objetivo y autónomo, lo dispuesto por el art. 332.2 del CA, que establece la obligación de declarar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate.

En función de las atribuciones conferidas por el C.A. y de las responsabilidades asumidas como auxiliar del comercio exterior, el responsable legal de la correcta clasificación arancelaria es el despachante de aduana. Ello así en virtud del plexo normativo elaborado al momento de poner en funcionamiento el entonces Sistema Informático María de declaración aduanera, actual Sistema Informático Malvina.

La ley 25.986 (B.O. del 05/01/2005), derogó el art 957 del Código Aduanero que establecía "*La clasificación inexacta comprendida en cualquier declaración relativa a operaciones o a destinaciones de importación o de exportación no será punible si se hubieren indicado todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero la correcta clasificación arancelaria de la mercadería de que se tratare*." Actualmente y, al implementarse la declaración informática de la destinación aduanera, la responsabilidad recae sobre el Despachante de Aduana. "*La Corte Suprema tiene resuelto de modo reiterado que atento el rol que desempeña el despachante de aduanas al confeccionar los documentos con los cuales se llega a cometer infracción por consignarse falsas manifestaciones, puede ser considerado como autor de aquellas, por lo que no cabe, como principio, excluirlo de la hipótesis legal de responsabilidad, tanto en materia de importación, como de exportación*" (PEREZ NIELSEN, OSCAR ROBERTO c/ ESTADO NACIONAL s/ NULIDAD DE RESOLUCION - ADUANA Cámara Nac. Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Capital Federal C.A.B.A.).

Adicionalmente no puede soslayarse la particular diligencia que le resultaba exigible en su función ante la sensible diferencia de tratamiento arancelario entre las posiciones arancelarias que podían corresponder a la mercadería que debía clasificar. Correspondía que el despachante extremara los recaudos en la clasificación arancelaria, dejando constancia de ello.

Conforme el principio sentado en el art. 908 del CA, el despachante de aduana no es responsable en materia infraccional si prueba haber cumplido las obligaciones a su cargo. Ello ha sido interpretado por la jurisprudencia, en general, como que no resulta responsable el despachante que no se apartó de las instrucciones impartidas por su mandante. Tal generalización no puede extenderse, sin embargo, de modo indiscriminado, obviando el alcance del art. 36.2 del CA y, menos, el de su art. 902 inc. 2 que, para la materia infraccional, establece como principio que la ignorancia o el error de hecho o de derecho no constituyen eximentes de sanción. Como se dijo, el despachante de aduana no actúa solamente como mandatario del importador/exportador, sino que también es un profesional (de allí la aplicabilidad del art. 902 inc. 2 del CA) que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías -art. 36.2. del CA-. En tal aspecto, debe colaborar eficazmente con el servicio aduanero. Así, el solo hecho de invocar haber seguido instrucciones de su mandante, no puede resultar eximente de responsabilidad en los términos del art. 908 del CA, cuando no puede demostrarlo o bien, cuando ha sido negligente en el ejercicio de sus funciones propias.

Esta situación no está acreditada en autos (téngase en cuenta que el descargo efectuado a fs. 39/40 y vta. (refoliado) de las act. adm. se realizó fuera del plazo otorgado para contestar la corrida de vista en sede aduanera, ya que para que este se libere de las sanciones que le pudieren corresponder, no sólo habrá de presentar las órdenes que le fueron impartidas por el mandante –circunstancia no acreditada en autos-, sino también probar la existencia de alguna causal de exculpación –circunstancia tampoco acreditada en autos- (Sala III, Cámara Contencioso Administrativo Federal "YPF SA (TF 15412-A) c/ DGA", Causa N° 14467/04, del 16/2/09).

En idéntico sentido y en un precedente similar al presente se ha expedido la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo Federal en los autos "OMYA ARGENTINA SA (TF 30612-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO" manifestando expresamente que: "… *el despachante de aduana no interviene únicamente*

como un mandatario, sino también como un auxiliar del servicio aduanero, en una particular relación que le exige el mayor respeto de las normas legales y de los principios de veracidad y buena fe frente a la administración, impidiendo la realización de hechos que puedan producir un perjuicio al fisco nacional. … como auxiliar del servicio aduanero no debe limitarse a la mera trascripción de la información que le brinda el importador o exportador, pues actúa como profesional obligado a controlar todo aquello que haga al correcto trámite encomendado.”.

La cuestión clasificatoria de autos exigía un comportamiento diligente al momento de la confección de la declaración comprometida, de lo que no hay ninguna evidencia reflejando en los hechos de la causa; *por el contrario,* desde la misma argumentación del despachante se verifica la situación opuesta, al descansar sobre una justificación genérica. El despachante se especializa en la clasificación arancelaria y, por lo tanto, es un conocedor de las reglas generales para la interpretación del Sistema Armonizado.

El despachante no demostró -siquiera lo insinuó- haberle requerido a su cliente información adicional relativa a las características de la mercadería (si era una mezcla, homogénea o heterogénea, porcentajes de los componentes, etc.), más allá de la emergente de la factura comercial y documentación adjunta.

En virtud de lo expuesto el despachante de aduana Carlos Esteban Fabio incumplió las obligaciones a su cargo, en el nivel de diligencia que le resultaba exigible en un caso como el de autos.

Vale señalar a su vez, que el registro de un despacho aduanero de importación o de exportación, según el caso, el declarante solicita un destino aduanero respecto de las mercaderías involucradas, por un lado, y, por el otro, en el mismo acto efectúa la declaración comprometida sobre la que reposa el instituto del sistema de despacho en confianza, con sus consecuencias tributarias. Resulta un principio fundamental que, a partir de la confianza en la veracidad y exactitud de esa declaración se sostiene el referido instituto, siendo así posible el libramiento continuo de mercadería sin proceder a su verificación en la totalidad de las operaciones de comercio exterior. Desde la implementación y generalización del SIM, al no contar ese sistema informático con un campo de texto libre para describir a las mercaderías, la descripción viene dada fundamentalmente por la glosa de la posición arancelaria en la nomenclatura, la que en definitiva resulta de la tarea clasificatoria que lleva adelante el despachante. En el caso de autos, la declaración comprometida fue formalizada mediante el SIM y la descripción y clasificación de la mercadería no debía resultar compleja, no aportando el despachante elementos de convicción suficientes que permitan justificar su conducta displicente al declarar una mercadería bajo una PA errónea, conducta que resulta incompatible con las directrices de los arts. 36.2., 332.2, 902.2 y 908 del CA. Corresponde pues confirmar la condena impuesta al despachante, en lo que ha sido materia de agravio.

Que en virtud de lo expuesto, **VOTO POR:**

Confirmar la Resolución nro. 253/2019 (AD CAMP) dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de Campana, en la Actuación Administrativa nro. 12578-189-2014, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Mauel Soria dijo:

Adhiero al Voto del Dr. Juárez.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución nro. 253/2019 (AD CAMP) dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de Campana, en la Actuación Administrativa nro. 12578-189-2014, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese a las partes y oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívese.

Suscriben la presente los Dres. Miguel Nathan Licht – Vocal Subrogante-, Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (Art. 1.162 CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.03 14:20:11 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.03 15:08:51 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.06 12:06:53 -03:00

Miguel Nathan Licht
Presidente
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.06 12:06:54 -03:00