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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-44497228-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 28 de Abril de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte. Nº 29.462-A; PEREA KARINA ALICIA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez, con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), a fin de resolver en los autos caratulados: **"PEREA KARINA ALICIA c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", Expte. Nº 29.462-A**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I. Que a fs. 7/15 la actora, en su carácter de despachante de aduanas y con patrocinio letrado, interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 1692/2011 dictada en la actuación 12076-71-2005, en cuanto la condena -en forma solidaria con la exportadora- al pago de multa por la presunta infracción del art. 954, incisos a) y c) del Código Aduanero (en adelante el "CA"), respecto de los permisos de embarque 03001EC01025129C, 03001EC01059839R y 03001EC01006631W. Manifiesta que el servicio aduanero aplicó la multa por haber incluido los derechos de exportación en el valor de venta, en lugar de calcularlos sobre el valor FOB, lo que habría generado una diferencia a abonar respecto de los derechos de exportación y de divisas a ingresar por la operación en trato. Sostiene que la condena es arbitraria, pues los despachantes de aduana no son solidariamente responsables de las sanciones que le pudieran corresponder a los importadores y exportadores, salvo que incurran en manifestaciones inexactas o en otras conductas punibles. Cita el art. 908 del CA y jurisprudencia referida a la responsabilidad de los despachantes. Afirma que declaró conforme la documental suministrada por el exportador y que no participó en la operación comercial ni la confección de la factura. Se opone a la exigencia tributaria y sostiene que los despachantes responden únicamente por tal concepto en los términos del art. 779 del CA. Cita los elementos básicos del tributo y jurisprudencia que hace a su derecho. Ofrece prueba documental y solicita que se revoque la resolución aduanera, con costas.

II. Que, corrido el pertinente traslado, la representación fiscal lo contesta a fs. 25/32 y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de la reseña de los hechos y de la negativa genérica de rigor, sostiene que se configuró la infracción por cuanto no declaró sobre la base FOB, sino sobre el precio de venta EXW sin incluir los gastos a FOB. Cita el art. 954 del CA y jurisprudencia. Sostiene que norma tutela el principio básico de la veracidad o exactitud de la declaración y que basta una diferencia entre lo declarado y lo que resulta de la comprobación para que se configure el tipo legal. Cita el art. 956 del CA y jurisprudencia referida a la conducta del despachante de aduana. Afirma que, además de mandatario del exportador, es auxiliar del servicio aduanero en el comercio exterior. Considera que la despachante no

probó el cumplimiento de las obligaciones a su cargo ni acreditó las órdenes expresas impartidas por la exportadora. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita que se rechace la apelación, con costas.

III. Que la **actuación 12076-71-2005** se inicia a fs. 1 con el acta denuncia 014/2005 por la presunta comisión de la infracción del art. 954, incisos a) y c) del CA con relación a las destinaciones 03001EC01025129C, 03001EC01059839R y 03001EC01006631W, en las cuales se declara en el campo FOB el monto Ex Works sin incluir los gastos a FOB, conforme la nota 649/03 (SE RPEX) de fs. 2ref. A fs. 3ref./44ref. se agregan las copias de las destinaciones y su documentación complementaria. A fs. 45ref. se deja constancia de la agregación de las estructuras de costos certificadas por contador público emitidas por la firma exportadora y que obran a fs. 47ref./51ref. A fs. 56/58 la exportadora informa los gastos a FOB de cada destinación. A fs. 59/64 se emite la nota 122/05 (SE EFID) que determina el presunto perjuicio fiscal. A fs. 67 se instruye el sumario y a fs. 71 se corre la vista a la exportadora y a la despachante de aduana, que se notifica el 24.06.09 (fs. 73 y vta.). A fs. 76/79ref. la despachante contesta la vista y a fs. 81 se declara la rebeldía de la exportadora. A fs. 83/86 se dicta la resolución DE PRLA 1692/2011, que se apela en autos.

IV. Que a fs. 33 se tiene presente la prueba documental y por cumplida la informativa con las constancias de las actuaciones administrativas. A fs. 51 se hace saber a la actora la condonación parcial de la multa en los términos del régimen previsto por la ley 27.743 y la RG AFIP 5525/24 y se intima a la DGA a determinar la multa mínima. A fs. 46 y vta. la representación fiscal contesta la vista e informa que previamente la actora deberá manifestar su voluntad de acogerse al régimen. En virtud de lo informado a fs. 48, a fs. 54 la actora solicita acogerse al beneficio y que se informe el monto mínimo a abonar. A fs. 55 se corre traslado a la DGA de la voluntad de pago de la multa mínima. A fs. 59 la representación fiscal solicita prórroga y reitera que el ingreso al sistema de deuda es por la vía de autodeclaración. A fs. 64 se reitera el pedido de liquidación de la multa mínima, bajo apercibimiento de resolver conforme las constancias de autos. A fs. 68 la representación fiscal solicita nueva prórroga y a fs. 70/71 informa que no obran constancias referidas a la deuda de autos. A fs. 73 se elevan los autos a la Sala “E” y a fs. 74 pasan los autos a sentencia.

V. Que atento al estado de autos, corresponde resolver acerca de la procedencia de la multa impuesta a la despachante de aduana Karina Alicia Perea -en forma solidaria con la exportadora S.A.P.C.E. S.A.- en los términos del art. 954, apartado 1, inciso a) y c) del C.A., respecto de las destinaciones oficializadas ante la aduana de Buenos Aires el 15.04.03, 8.09.03 y 30.01.03, respectivamente, en las cuales documentó la exportación de:

- **p.e. 03001EC01025129C**, 109.600 unidades de cueros de la p.a. 4205.00.00.900P *“Las demás LAS DEMÁS MANUFACTURAS DE CUERO NATURAL O CUERO REGENERADO”*, subítems 1 a 6;

- **p.e. 03001EC01059839R**, 1.890,05 metros cuadrados de cueros de la p.a. 4107.99.10.000Q *“De cuerdo bovino (incluido el búfalo) - -Los demás -Los demás, incluidas las hojas: CUEROS PREPARADOS DESPUÉS DEL CURTIDO O SECADO Y CUEROS Y PIELES APERGAMINADOS, DE BOVINO (INCLUIDO EL BÚFALO) O EQUINO, DEPILADOS, INCLUSO DIVIDIDOS, EXCEPTO LOS DE LA PARTIDA 41.14”*, subítems 1 a 10;

- **p.e. 03001EC01006631W**, 15.875,50 metros cuadrados de cueros de la p.a. 4107.99.10.000Q, subítems 1 a 5.

Que, de conformidad con las notas 649/03 (SE RPEX), 582/03 (SE EFID), la Sección Fiscalización de Operadores mediante nota 428/04 de fs. 51ref./52ref. informa que *“... de la documentación presentada por la firma se desprende que la condición de venta es EXW, como se declara en el OM-1993 SIM, que los gastos a FOB fueron abonados por el cliente del exterior (en los Bills of Lading dichos gastos figuran “Collet”) pero la firma incurrió en el error de declarar en cada casillero de “FOB TOTAL” del OM 1193 SIM, el valor EX WORKS de las operaciones ...*” por lo que entiende que corresponde efectuar la denuncia pertinente.

Que a fs. 59/64, luego de la compulsa de los gastos a FOB informados por la exportadora a fs. 56/58, la División Fiscalización Documental en la nota 122/05 (SE EFID) de fs. 59/64 informa que, tratándose de operaciones con la

cláusula Incoterms EX WORK y los arts. 735 y 736 del CA *"... la firma en trato además de incluir los derechos indebidamente en su precio de venta EXW, los calculó sobre esta última base en lugar de hacerlo sobre la base FOB, por lo que omitió incluir en su base de cálculo los gastos a FOB ..."* lo que implica una diferencia en los montos a abonar en concepto de derechos y de divisas a ingresar por la exportación.

Que, luego de corrida la vista y su contestación por la despachante (la exportadora fue declarada rebelde), el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros consideró que la conducta encuadra en la infracción del art. 954, incisos a) y c) del CA y les impuso -en forma solidaria- una multa de $ 3.121,83.- (fijada de conformidad con el art. 915 del CA) y formuló cargo por la diferencia de tributos a la exportadora por la suma de $ 536,38.- con más los intereses del art. 794 del CA.

VI. Que el art. 954 del C.A. dispone que: *"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 (...)"*.

Que el sistema aduanero se basa en el principio de la veracidad y exactitud de la declaración aduanera, por lo cual, a los efectos de la configuración de la infracción del art. 954, es indispensable la existencia de una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación y que dicha diferencia cause o pudiere causar un perjuicio fiscal o que implique el ingreso o egreso de divisas por un importe diferente al que correspondiere con la consiguiente modificación de la base imponible.

VII. Que el art. 735 del CA dispone que: *"Para la aplicación del derecho de exportación ad valorem, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea y el valor FOT o el valor FOR según el medio de transporte que se utilizare, en operaciones efectuadas por vía terrestre, entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro en el momento que determinan para cada supuesto los artículos 726, 727 ó 729, según correspondiere, como consecuencia de una venta al contado."*

Que la condición de venta pactada con el comprador del exterior conforme la factura de exportación es la EXW (Ex Works) que implica que el vendedor pone la mercadería a disposición del comprador en su establecimiento o fábrica y que el comprador se hace cargo del transporte y los costos y riesgos a partir de ese momento hasta su embarque.

Que en virtud de lo establecido por el art. 736, inciso a) del CA *"A los fines previstos en el artículo 735, el valor incluye la totalidad de los gastos ocasionados hasta: a) el puerto en el cual se cargare en el buque, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática …"*.

Que, de conformidad con lo expuesto, tratándose de la claúsula EX WORK y "Freight Collect" insertas en las facturas y los conocimientos de embarque, aunque en autos los gastos inherentes al traslado de la mercadería se encuentran a cargo del comprador del exterior, éstos deben deben adicionarse al valor FOB para la determinación del precio y la base imponible. Asimismo, según el art. 737 del CA, deben excluirse del total, los derechos de exportación en caso de que estuvieran incluidos en el valor FOB (V.A. = valor FOB + ajustes a incluir * coeficiente de derechos).

VIII. Que, teniendo en consideración lo expuesto precedentemente, de la compulsa de las destinaciones, las facturas de exportación y los gastos a FOB declarados por la firma exportadora a fs. 56/58 de las actuaciones (al tipo de cambio tomado a fs. 60/61), la recurrente documentó la exportación conforme resulta a continuación:

p.e.	FOB total U$S	Derechos 5% Coeficiente	Valor en aduana U$S	Factura (EXW)	Gastos a FOB U$S
03001EC01025129C	11751,00	0,95238	11491,42	11751,00	315,74
03001EC01059839R	25157,36		23959,37	25157,36	414,04
03001EC01006631W	17216,48		16396,63	17216,48	329,13

Que del cuadro precedente, se puede observar que el valor de factura (EXW) es el mismo que la recurrente declara en el casillero “FOB total en dólares”, pero sin adicionar los gastos a FOB y sobre aquel aplicó erróneamente el coeficiente de derechos, con lo cual el precio y el valor en aduana declarado en las destinaciones es menor al que correspondería de haberse adicionado los gastos hasta el embarque.

Que, por tal motivo, resulta ajustada a derecho la recomposición de la base imponible efectuada por el servicio aduanero a fs. 60/63, en cuanto adiciona al valor de factura los gastos a FOB y sobre el total aplica el 5% de derechos de exportación. Este resultado da una diferencia de derechos entre lo abonado por la exportadora con lo que corresponde por aplicación de los arts. 735, 736 y 737 del CA y el consecuente menor ingreso de divisas, lo que se configura la infracción del art. 954, apartado 1, inciso a) y c) del CA .

IX. Que específicamente con relación a la actuación de la despachante de aduana, cabe señalar que, en su carácter de auxiliar del comercio y del servicio aduanero *“… realizan en nombre de otros ante el servicio aduanero trámites y diligencias relativos a la importación, la exportación y demás operaciones aduaneras”* (art. 36 del CA), es decir, que actúa en representación del importador y dentro de los límites del mandato, conforme la documentación suministrada por éste.

Que en lo que refiere a la responsabilidad por infracciones, el artículo 908 del CA dispone que *“El despachante de aduana que cometiere una infracción aduanera en ejercicio de las funciones previstas en el artículo 36, apartado 1, es responsable de las sanciones correspondientes, salvo que probare haber cumplido con las obligaciones a su cargo. En este último supuesto, la persona representada será responsable por la infracción aduanera cometida.”*

Que, en este sentido, la pacífica y reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha inclinado por desincriminar a los despachantes de aduana por las infracciones que pudieran cometerse en el trámite de los despachos cuando aquéllos, actuando en nombre de sus mandantes y no apartándose de las instrucciones recibidos, hayan demostrado de alguna manera que han cumplido con los deberes a su cargo (doctrina del Máximo Tribunal in re "Carli" del 14.8.70 y "Calvo" del 13.12.71, entre muchos otros).

Que, si bien, conforme la reiterada jurisprudencia mencionada, el despachante de aduana no es, en principio, penalmente responsable si no se ha apartado de las instrucciones impartidas por el exportador, no acreditó en autos haber cumplido con las obligaciones a su cargo como auxiliar del servicio aduanero, en tanto la confección de los permisos de embarque se encuentra a su cargo de acuerdo con las facturas y conocimientos de embarque aportados por el exportador.

Que cabe destacar que, para un adecuado ejercicio de sus funciones, la despachante debió extremar los recaudos a fin de comprometer una manifestación veraz y conforme a las pautas establecidas por el Código Aduanero.

Que, por lo expuesto, cabe concluir que la despachante de aduana, frente a las circunstancias del caso, resulta responsable en forma solidaria con la firma exportadora por la infracción cometida.

Que, por ello, **VOTO POR**:

Confirmar la resolución resolución DE PRLA 1692/2011 dictada en la actuación 12076-71-2005, en tanto impone multa a la despachante de aduana Karina Alicia Perea, por la infracción prevista en el art. 954, apartado 1, incisos a) y c) del CA, con costas.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

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

Confirmar la resolución resolución DE PRLA 1692/2011 dictada en la actuación 12076-71-2005, en tanto impone multa a la despachante de aduana Karina Alicia Perea, por la infracción prevista en el art. 954, apartado 1, incisos a) y c) del CA, con costas.

Regístrese, notifíquese 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.28 17:00:59 -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: 2025.04.28 18:54:42 -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: 2025.04.28 18:54:44 -03:00