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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-120423100-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2020-12497466; CERATTO, DIEGO DARÍO

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**CERATTO, DIEGO DARÍO c/ DGA s/recurso de apelación**", expediente **EX-2020-12497466- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso**:** determinar si se ajusta o no a derecho la Resolución fallo 02/2020 (AD ROSA), que condena a la aquí actora, en los términos del art. 954 ap. 1 incs. a) y c), del CA, en relación a la operación de exportación 11052IC04006341C.

II.- Fundamentos de la apelación (RE-2020-12496846-APN-SGASAD#TFN)**:** El despachante de aduana DIEGO CERATTO hace un resumen de los hechos y sostiene que no existió declaración inexacta. Alega que actuó conforme a las instrucciones impartidas por la firma exportadora. Insiste en que no se apartó de la documentación respaldatoria de la operación en trato. Cita jurisprudencia en apoyo de sus argumentos. Ofrece prueba y solicita su sobreseimiento, por aplicación del art. 908 del CA.

III.- Contestación del traslado (IF-2020-63280668-APN-DTD#JGM)**:** La representante del Fisco niega todos los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean de su expreso reconocimiento. Recuerda que el sistema aduanero descansa sobre la base de la verdad y exactitud de las declaraciones aduaneras. Señala que por eso es necesario que los operadores del comercio exterior -en este caso, despachante- presenten a la Aduana todos los elementos necesarios para que el servicio aduanero pueda ejercer el debido control. Manifiesta que, conforme surge de las constancias de autos, se encuentran acreditados fehacientemente los elementos necesarios para configuración del tipo infraccional imputado por el servicio aduanero al despachante. Agrega que es copiosa la jurisprudencia que reconoce la importancia de los despachantes en virtud de la tarea profesional que desempeñan y de los acabados conocimientos que deben poseer respecto al comercio internacional de mercaderías, que distan abismalmente de una mera tarea de *transcriptores de información* proporcionada por la empresa importadora o exportadora. Hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que por PV-2020-72508896-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado. Mediante PV-2020-

80605794-APN-VOCXVIII#TFN se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas vinculadas a la presente causa y se abre la causa a prueba. Una vez certificada la prueba producida en RE-2023-17866237-APN-DTD#JGM, se declara la clausura del período probatorio y se elevan los autos a esta Sala “F”. A continuación, se ponen los autos para alegar, derecho del que hizo uso el Fisco (IF-2025-112384332-APN-DTD#JGM) y la actora (RE-2025-113597881-APN-DTD#JGM). Con posterioridad, se llaman autos a sentencia.

V.- Que la Actuación SIGEA 16567-24-2014 se inicia con la impresión de pantalla de la “Consulta liquidación de Divisas” del Sistema E-Fisco. A fs. 5/6 obra la Notificación 41/14 (SE PART) -14052NOTI001885C-. A continuación, se acompañan copias de la factura A 000019, de la liquidación de divisas de fecha 30/1/2012, del respectivo comprobante de transferencia, del SWIFT bancario, de la orden de pago 0001-0001896, del contrato de representación celebrado entre TALLERES MARISA y KISMOY SA el 9 de mayo de 2012, de la factura de exportación E 0005-00000012 y del PE 11052IC04006341C. A fs. 50/51 obra Notificación 45/14 (SE PART) -14052NOTI002203K-. A continuación, se agregan copias de la orden de pago de fecha 4/11/2009, de la liquidación de divisas de fecha 2/12/2009, de la orden de pago de fecha 25/1/2012, liquidaciones de divisas efectuadas entre el 2/2/2012 y el 27/03/2012. A fs. 85/91 vta. obra el Informe 3/2015 (SE PART). A fs. 93 se determina el importe de la multa. A fs. 94 se labra el acta denuncia DV ATPA 01/2015. A fs. 107/108 se instruye sumario y se corre vista de las actuaciones a la exportadora y su despachante (notificado éste último el 27/2/15, conforme surge de la constancia de fs. 112). A fs. 113/114 la exportadora presenta su descargo y acompaña documentación (ver fs. 115/133). A fs. 142 se tiene por contestada la vista de la firma MARISA SA y se apertura la causa a prueba. A fs. 146 la División Automotores y Partes ratifica el Informe 3/2015 (SE PART). A fs. 156 se emite el Dictamen 74/2017 (SJU ROS). A fs. 156/158 se rechaza el pedido de condonación solicitado por la exportadora a fs. 154/155. A fs. 163 se declara al despachante de aduana en rebeldía. A fs. 166 se presenta el Sr. Diego Ceratto y a fs. 170 se declara el cese de su rebeldía. A fs. 202/203 se emite el Dictamen 52/2019 (AD ROSA). A fs. 204/205 se agregan impresiones del registro de infractores. Finalmente, a fs. 206/209, se dicta la Resolución fallo 02/2020 (AD ROSA), aquí apelada.

VI.- Que corresponde resolver en autos si se ha configurado la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1), incs. a) y c) del Código Aduanero, que reza: “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 ...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".

Que el art. 954 del CA da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante "salvo los supuestos previstos en la propia ley" o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan" (Corte Sup., 12/5/1992, Subpga SACIE e I", Fallos 315:942).

Que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que, en cuanto aquí interesa, a los efectos de determinar la base imponible en exportación, el art. 739 del CA enumera los gastos que especialmente se encuentran comprendidos en el valor imponible, incluyendo entre ellos a las comisiones (inc. b).

Que, como resultado del cruce informático practicado en sede administrativa, la Sección Partes de la División Automotores y Partes detectó el egreso de divisas en concepto de pago de comisiones al exterior no declaradas en la destinación de exportación para consumo 11052IC04006341C.

Con el fin de obtener mayor información el servicio aduanero cursó dos intimaciones a la firma exportadora MARISA SA para que aportara las aclaraciones tendientes a resolver la cuestión y poder determinar si los valores que se declararon en la referida destinación de exportación, efectivamente contenían el precio de la comisión al exterior.

Como respuesta a dichas intimaciones, la exportadora acompañó la documentación glosada a fs. 12/48 y 56/75 de las act. -copias de: la factura A 000019, la liquidación de divisas de fecha 30/1/2012, el respectivo comprobante de transferencia, el SWIFT bancario, la orden de pago 0001-0001896, el contrato de representación celebrado entre TALLERES MARISA y KISMOY SA el 9 de mayo de 2012, la factura de exportación E 0005-00000012, el PE 11052IC04006341C, la orden de pago de fecha 4/11/2009, la liquidación de divisas de fecha 2/12/2009, la orden de pago de fecha 25/1/2012 y las liquidaciones de divisas efectuadas entre el 2/2/2012 y el 27/03/2012-.

Que de la simple lectura del despacho 11052IC04006341C (Formulario OM-1993 SIM) se observa que no se declaró la existencia de comisión al exterior (en el campo información de cada uno de los 6 item se consignó COMISIONALEXT=0).

Que del análisis de la documentación aportada, surge que la exportadora ordenó el pago de U$S 125.258,16 en concepto de comisiones al exterior por la destinación involucrada en autos (ver fs. 12/16 de los antecedentes administrativos).

Que si bien la documentación aportada por la exportadora en sede aduanera demuestra la existencia de un pago en carácter de comisión al exterior, la misma no probó la conformación de los precios de la mercadería exportada. No escapa a la vista del suscripto que el PE 11052IC04006341C fue oficializado el 13/6/2011, el giro de divisas a la firma KISMOY SA (comisionista) data del 30/01/2012 y el contrato suscripto entre la exportadora y el comisionista está fechado 9/05/2012, es decir cuatro meses posteriores al giro de divisas en concepto de comisión de venta.

Que nada puede reprochársele al servicio aduanero, por cuanto agotó, mediante los dos requerimientos mencionados, todos los medios para dilucidar si el valor FOB declarado contenía la comisión al exterior.
Que, sin embargo, de la prueba obrante en la causa no resulta posible determinar que el valor FOB declarado en el PE 11052IC04006341C incluía el importe de la comisión de venta.

Que, por ende, se han verificado en autos los presupuestos necesarios para que la declaración inexacta configurada sea sancionable por los incs. a) y c), apartado 1, del art. 954 del CA.

VII.- Que, en virtud de las defensas esgrimidas por el recurrente DIEGO CERATTO, corresponde que este Tribunal analice si la conducta de la despachante, como auxiliar del servicio aduanero, merece o no reproche penal.

Que la responsabilidad infraccional que le cabe al despachante de aduana debe ser analizada a la luz de los arts. 902 y 908 del CA, de cuya interpretación resulta que en el supuesto de que en el ejercicio de sus funciones de despachante hubiera cometido una declaración inexacta es responsable “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 y el despachante que ha cumplido con las obligaciones a su cargo estará exento de pena.

Que para eximirse de responsabilidad es necesario que dicho auxiliar del servicio aduanero demuestre que cumplió con las obligaciones a su cargo, lo que, según antigua y pacífica jurisprudencia, resulta de haber ajustado su conducta a la normativa vigente y a las instrucciones recibidas de su mandante.

Que, en el caso, y según resulta de la factura comercial E 0005-00000012 (cuya copia obra a fs. 27 de las act. adm.) se consigna como mercadería vendida “MAQUINA SELECCA TC 1200 -VERSION TRICOMATICA, 1 u., U$S 120.000; SINFINES EXTRACTORES, 1 u., U$S 12.205; ELEVADORES A CANGILONES 40 TN, 8 u., U$S 576.000; PRELIMPIEZAS CON SUS ACCESORIOS 2 u., U$S 24.520; CINTAS TRANSPORTADORAS 40 TN, 26u., U$S 608.998; LIMPIADORAS ZARANDEADORAS CEDAR LZD 60, 2 u., U$S 169.550 y SECADORAS DE GRANOS CEDAR, 2 u., U$S 188.766. La misma mercadería y los mismos precios son los que se declaran en los ítem 1 a 6 del PE

11052IC04006341C.

Que en la factura no consta la existencia del importe de la comisión al exterior surgiendo de la misma un total de U$S 2.087.636, importe igual a la suma de los valor FOB declarados en los subítem 1 a 6 del PE; por lo tanto es evidente que el importe pagado en concepto de comisión no fue incluido en el valor de la factura. En el mismo sentido se declaró en el PE COMISIONALEXT=0.

Que, en definitiva, de las actuaciones administrativas surge que el despachante de aduana cumplió con las obligaciones a su cargo: consignando como valor FOB de la mercadería el de la factura comercial, que tuvo a la vista, sin el importe de la comisión, del que no hay pruebas de que haya tenido conocimiento.

Que de lo expuesto resulta con suficiente certeza que el despachante de aduana DIEGO CERATTO, al efectuar la declaración de la mercadería en el PE, se ajustó a las instrucciones del exportador (esto es, a lo expresado por el mismo en la referida documentación), no advirtiéndose hechos personales (tales como dolo, negligencia, imprudencia o impericia, o incumplimiento de los deberes a su cargo) que puedan comprometer su responsabilidad, por ello corresponde, aplicar la causal eximente del art. 908 del CA.

VIII.- Que considero oportuno señalar que, de la lectura del artículo 1º de la resolución apelada surge que se condena a la firma MARISA SA y al despachante de aduana DIEGO CERATTO al pago de una multa y, seguidamente se dispone "Asimismo, se le hace saber que el importe de los tributos adeudados asciende a (...)". En consecuencia, la redacción del mismo puede llevar a confusión, en cuanto no aclara específicamente cual de las partes debe efectuar el pago de los tributos que se le intiman. Sin embargo, debe precisarse que el despachante de aduana no es sujeto de la relación tributaria y, por ende, no es responsable del pago de tributos respecto de la operación en trato.

Que la Sala IV de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal *in re* "Televa" (sent. del 16/2/82), ha decidido que el obligado frente al Fisco al pago de tributos debe surgir de la ley, sea porque resulta productor del hecho imponible o porque la ley le impone el pago de la deuda por la vinculación que pueda existir entre él y el propio contribuyente.

Que la responsabilidad del pago de los tributos derivados de una operación de exportación recae sobre el importador/exportador, siendo el único supuesto en que se contempla la obligación del despachante de aduana de pagar los tributos el caso en que el mismo actúe en forma personal, exportando en su nombre (art. 779 del CA), no siendo ello así en la operación que nos ocupa, por cuanto no se encuentra discutido en autos que el recurrente actuó en su carácter de despachante de aduana y, por lo tanto, en representación del exportador.

Que, en consecuencia, cabe entender que la intimación de pago de tributos se refirió únicamente a la firma exportadora, que no es parte de estos autos, y no a la despachante de aduana.

Que, por lo expuesto, **voto por:**

Revocar la Resolución fallo 02/2020 (AD ROSA), en cuanto condena a la aquí actora. Con costas.

Los Dres. Garbarino y González Palazzo dijeron:

Adhieren al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución fallo 02/2020 (AD ROSA), en cuanto condena a la aquí actora. Con costas.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.10.29 14:11:43 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: 2025.10.29 14:15:28 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: 2025.10.29 14:59:42 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.29 15:00:16 -03:00