**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2025-85869508-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 6 de Agosto de 2025

**Referencia:** SENTENCIA; 37.292-A; ARTSENT S.A. y OTRO

---

**TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 37.292-A: "ARTSENT S.A. y OTRO c/ DGA s/ recurso de apelación",**

**El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:**

**I.- Objeto del proceso:** Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 799/2016 (AD CAMP) dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de Campana en la Actuación N° 17224-138-2015 (Sumario N° 008-SC-237-2015/K), mediante la cual se condena a la firma ARTSENT S.A. y al despachante de aduana Gonzalo Adrián IGLESIAS, al pago de una multa equivalente a la suma de $342.327,60 por considerar configurada a su respecto la infracción prevista en el artículo 954 incs. a) y c) del Código Aduanero. Asimismo, los intima al pago de la suma de U$S 33.036,14 en concepto de diferencia de tributos, con más los intereses.

**II.- Fundamentos de la apelación:** Que a fs. 60/73 se presentan ambas coactoras, con patrocinio letrado, e interponen recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, la coactora importadora efectúa una breve reseña de los antecedentes de la cuestión. Alega no haber efectuado la toma de contenido en virtud de la confianza generada con el correr de los años y que no se habían registrado con anterioridad inconvenientes en la carga de las mercaderías con el proveedor del exterior. Esgrime falta de intención –culpabilidad- en su proceder. Manifiesta que de las órdenes de compra surge que la mercadería encargada es la efectivamente declarada, y que coincide con la factura emitida. Cita el texto del art. 954 incisos a) y c). Sostiene que no se encuentra configurado el elemento subjetivo de la infracción. Alude a la naturaleza penal de las infracciones aduaneras. Cita el art. 902 del C.A. Destaca haber obrado con total diligencia en el cumplimiento de las obligaciones impuestas por el ordenamiento jurídico aduanero y que el hecho acontecido recae en la responsabilidad del proveedor del exterior, quien resulta un sujeto ajeno al importador. Alude a la nota mediante la cual el proveedor del exterior asume el error incurrido en origen. Enfatiza que no se presentaba

ninguna circunstancia objetiva que permitiera indagar sobre un supuesto error en la carga. Cita doctrina. Cuestiona la valoración de la mercadería erróneamente enviada y la liquidación tributaria. Subsidiariamente, solicita la aplicación del art. 916 del C.A. Hace extensibles las manifestaciones del importador al despachante respecto de la falta de culpabilidad y diligencia en el accionar. Señala el despachante que la declaración efectuada se ajustó a la información vertida por el importador, en base a la documentación complementaria adjuntada al despacho. Invoca los artículos 902 y 908 del C.A. y cita jurisprudencia al respecto. Finalmente, ofrecen prueba, hacen la reserva del caso federal y solicitan que se revoque la resolución aduanera, con costas.

**III.- <u>Contestación del traslado</u>:** Que a fs. 119/122vta. el representante fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, efectúa un breve relato de los hechos que dieran origen a las actuaciones administrativas y prosigue con la negativa genérica de rigor, negando todas y cada una de las afirmaciones, hechos, derecho, documentación y/o copias que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Refiere al bien jurídico tutelado en el art. 954 del C.A. Cita jurisprudencia y el texto del art. 954 incisos a) y c). Afirma que la mercadería constatada en el control físico no resultó ser la declarada. Señala que el *onus probandi* recae sobre los declarantes, quienes reconocieron que lo declarado no era lo constatado físicamente. Respecto del despachante, sostiene que no corresponde la aplicación del principio establecido en el art. 898 del C.A. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, las cuales fueran acompañadas conforme constancia de fs. 123 de autos, hace la reserva del caso federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

**IV.-** Que las actuaciones administrativas Nro. 17224-138-2015 se inician a fs. 1 con la Nota "IS" 485/15 con motivo de la denuncia efectuada en relación al DI N° 15 008 IC04 006395 A por considerar que *"… la mercadería verificada no se condice con lo documentado …"*. A fs. 3/4 obra la liquidación y valoración de la mercadería. A fs. 6/11 lucen fotografías de la mercadería verificada. A fs. 12 luce el acta de denuncia de fecha 30/09/15 por presunta infracción del art. 954 inc. a) y c) del C.A. A fs. 14 obra el sobre original del DI N° 15 008 IC04 006395 A (oficialización 22/09/15). A fs. 16 luce la Nota N° 882/2015 (DV OCAM) de fecha 14/10/15. A fs. 17/54 obra documental aportada por el importador. A fs. 55 obra la Nota "IS" 571/15 de fecha 03/11/15 procediendo a reaforar la mercadería en virtud de la documentación aportada por el importador. Seguidamente, y siguiendo una foliatura correlativa luce agregado el SIGEA N° 17114-5179-2015. A fs. 57/62 luce presentación del importador de fecha 05/11/15 solicitando desestimación de la denuncia, desconsolidación de la carga y liberación bajo régimen de garantías, asimismo estima liquidación. A fs. 69 luce la apertura de sumario y corrida de vista de fecha 23/11/15. Seguidamente, y siguiendo una foliatura correlativa, luce agregado el SIGEA N° 17114-6063-2015. A fs. 70/72 contesta la vista el despachante de aduanas en fecha 11/12/15. Seguidamente, y siguiendo una foliatura correlativa, luce agregado el SIGEA N° 17114-6065-2015. A fs. 73/92 contesta la vista y acompaña documentación la firma importadora en fecha 11/12/15. Seguidamente, y siguiendo una foliatura correlativa luce agregado el SIGEA N° 17114-6194-2015 mediante el cual a fs. 93 el despachante solicita la desconsolidación de la carga del contenedor AMFU8596353. A fs. 94, con fecha 22/12/15, se tienen por contestadas las vistas. A fs. 95, con misma fecha, se dispone hacer lugar a lo solicitado. Seguidamente, y siguiendo una foliatura correlativa luce agregado el SIGEA N° 17114-614-2016, mediante el cual a fs. 96/106 el despachante solicita su sobreseimiento en fecha 04/02/16 y acompaña nota del proveedor donde reconoce haber cargado erróneamente insumos a otro cliente. A fs. 107 luce el Acta de interdicción de fecha 05/01/16. A fs. 108, en fecha 29/06/16 se ponen las actuaciones para alegar. Mediante SIGEA N° 17114-5190-2016, a fs. 109/112, con fecha 27/07/16, alega la firma importadora, y a fs. 113/115vta. hace lo propio el despachante en misma fecha. A fs. 116/117 luce constancia de consulta al registro de infractores. A fs. 118/119 luce Dictamen N° 564/2016 (SECC. SUMARIOS) de fecha 11/08/16. Finalmente, a fs. 120/121 luce la resolución aduanera apelada.

**V.-** Que la cuestión de autos radica en determinar si la resolución aduanera apelada se ajusta a derecho en cuanto condena a ARTSENT S.A. y al despachante de aduanas en los términos de la infracción prevista y penada por el artículo 954 incisos a) y c) del Código Aduanero, en relación a la mercadería documentada en el DI N° 15 008 IC04 006395 A.

Que conforme surge de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, la firma ARTSENT S.A. junto a su despachante de aduanas Gonzalo A. Iglesias, coactoras en estos autos, documentaron con fecha 22/09/2015 la importación a consumo de mercadería originaria y procedente de Indonesia, vendida por PT. UDIYANA LESTARI. De la carpeta original del despacho de importación respectivo, obrante a fs. 14 de las actuaciones administrativas, surge la siguiente información:

| **DI N° 15008IC04006395A** | **PA** | **CANT. (unidad)** | **VALOR FOB (U$S)** | **FC y Packing List** |
|---|---|---|---|---|
| ITEM 1 | 6913.90.00.00P *"-Los demás ESTATUILLAS Y DEMÁS ARTÍCULOS PARA ADORNO, DE CERÁMICA."* | 600 | 1.166,00 | |
| ITEM 2 | 7323.99.00.990Q "Los demás –Los demás –Los demás: ARTÍCULOS DE USO DOMÉSTICO Y SUS PARTES, DE FUNDICIÓN, HIERRO O ACERO; LANA DE HIERRO O ACERO; ESPONJAS, ESTROPAJOS, GUANTES Y ARTÍCULOS SIMILARES PARA FREGAR, LUSTRAR O USOS ANÁLOGOS, DE HIERRO O ACERO." | 230 | 9.292,20 | 0616A/UL/2015 |
| TOTAL | | 830 | 10.458,20 | 10.458,20 |

Que, como consecuencia de haber tramitado el despacho en cuestión por canal rojo de selectividad, se procedió a la verificación documental y física de la mercadería importada. A raíz de ello, el servicio aduanero constató la ausencia de la mercadería declarada y, en su lugar, la presencia de otra mercadería, lo cual motivara la denuncia y apertura del sumario

respectivo. (ver Nota “IS” 485/15 y acta de interdicción obrantes a fs. 1 y 107 de las act. adm., respectivamente)

Que la firma importadora aduce que lo acontecido obedece a un error en la carga de la mercadería y que el mismo fue expresamente reconocido por el proveedor de la misma. Asimismo, señala que la relación de confianza con el proveedor tras años sin inconvenientes, tornó innecesario tomar mayores previsiones, lo cual denota –a su entender- la buena fe y falta de culpabilidad en su proceder. Por su parte, el despachante argumenta que su actuación se ajustó a declarar en base a la información proporcionada por el importador y que, en consecuencia, corresponde su absolución con fundamento en lo dispuesto por los artículos 902 y 908 del C.A.

Que por su parte, el fisco sostiene que la circunstancias esgrimidas por el importador no lo exculpan de la comisión de una declaración inexacta y que, en todo caso, pudo verificar previamente la cantidad o peso de la mercadería a importar mediante la revisión de la documentación complementaria o bien mediante la toma de contenido prevista en el art. 221 del C.A.

Que, en base a ello, el servicio aduanero aperturó sumario y corrió la vista por la imputación de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 incs. a) y c) del C.A., por la que a la postre las recurrentes resultaran condenadas en sede aduanera.

**VI.-** Que el artículo 954 del Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas. En cuanto aquí interesa, el art. 954 reprime y sanciona -en correlación al bien jurídico protegido- con una multa de uno a cinco veces a: *“1. 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 …”*. De este modo, la infracción descripta en el mencionado artículo requiere como elemento del tipo, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación (lo cual, como se vio, ha sucedido en el caso de autos y fue reconocido por la importadora), que la misma resulte idónea para producir alguno o algunos de los efectos previstos en los incisos a), b) y/o c) del apartado 1 del referido artículo.

Que conforme surge del propio dictamen jurídico, cuyos términos fueran reproducidos en la resolución aduanera apelada, *“… El verificador actuante informa que como resultado del control físico de la mercadería amparada bajo el D.I 15008IC04006395, Canal Rojo surge que, del Item 1 (Los demás ESTATUILLAS Y DEMAS ARTICULOS PARA ADORNO DE CERÁMICA Sufijo de valor: AA(S/M)=MARCA, PA01=DE PRIMERA CALIDAD, NA00=NINGUNO e Item 2 PA7323.99.00.99Q Los demás Los demás Los demás: ARTICULOS DE USO DOMESTICO Y SUS PARTES, DE FUNDICIÓN, HIERROS O ACERO …”. No se constata presencia física de la mercadería documentada, constatándose la presencia de: 270 pareos de mujer clasificables por PA 6204.59.00.299C – Der 35% VA u$s 6.750; 10 bolsos de mano con bandolera clasificables por PA 4202.22.10.190G – Der 35% VA u$s 1.000; 50 bolsas de mano sin bandolera clasificables por PA 4202.22.10.190G – Der 35% VA u$s 1.250; 120 sillas de ratán clasificables por PA 9401.51.00.200R – Der 18% VA u$s 10.000; 4 estatuas de piedra presentando la figura de buda 40cm de alto aprox PA 6802.93.90.200 D.Der 6% VA u$s 4.000; 2 estatuas piedra presentando la figura de buda 80cm de alto aprox 6802.93.90.200D Der 6% VA u$s 2.500; 2 estatuas piedra presentando la figura de buda 140cm alto aprox 682.93.90.200D – Der 6% VA u$s 8.000; 3 caballos de mimbre PA 9403.89.00.00F – Der 18% VA u$s 750; 55 sillas de chapa usadas clasificables por PA 9401.79.00.900D VA u$s 550, por lo que correspondería aperturar sumario contencioso por la infracción reglada y tipificada en el art. 954 Inc. a y c) del C.A. Ley 22.415, toda vez que la mercadería documentada no se condice con lo documentado. …”* (ver fs. 118/119 de las act. adm.).

Que las recurrentes no controvierten el hecho de que lo declarado difiere de lo verificado por el servicio aduanero, sino que lo que argumentan es haber cumplido acabadamente con los deberes a su cargo y que el error producido no se ubica dentro de la esfera de responsabilidad del importador.

Que, ello así, y a partir de las pruebas obrantes en autos, corresponde analizar si dicha inexactitud puede ser razonablemente atribuida a la esfera de responsabilidad del importador y/o, en su caso, al despachante.

**VII.-** Que, es dable advertir que el sólo error de hecho no constituye eximente de responsabilidad (conf. art. 902, ap. 2, del C.A.). Quien formula una declaración ante el servicio aduanero, compromete su responsabilidad por la inexactitud de la misma, toda vez que constituye una transgresión a una obligación a su cargo (conf. art. 902, ap. 1, del C.A.).
Que la sola invocación, y aún su acreditación, de que la inexactitud se debe al error de un tercero, no resulta por sí misma eximente de responsabilidad, toda vez que puede tratarse de un sujeto ajeno a la relación jurídica de derecho público entablada entre el importador y el servicio aduanero, que no se encuentre sometido al control de este último -v. gr. exportador o cargador en el exterior- y, por tanto, no oponible a la aduana.

Que, en el caso, no surge de la prueba documental acompañada a la Causa ni de las actuaciones administrativas que la inexactitud constatada por el servicio aduanero –y reconocida por la importadora- pueda ser razonablemente atribuida a la esfera de responsabilidad de otros sujetos sometidos al control del servicio aduanero, que intervienen en operaciones previas a la solicitud de destinación, como ser el depositario, el ATA o transportista. Es más, en la nota acompañada a fs. 90/92 de autos, el propio cargador del exterior reconoce haber cometido el error en la carga.

Que, por su parte, no obsta a lo anterior lo argüido por la importadora en referencia a que la relación comercial con el vendedor del exterior databa de varios años y que, anteriormente, nunca había tenido conflictos con la carga de las mercaderías. Tal circunstancia no lo exonera de los deberes y obligaciones inherentes a su actividad, máxime teniendo en cuenta que el propio régimen le otorga herramientas concretas a los fines de evitar resultados disvaliosos, como el que se constata en el caso de autos. Por el contrario, en virtud de la confianza alegada y de la fluida comunicación que al parecer se entabla entre ambos (prueba de ello son las variadas notas que acompañó ante esta instancia –fs. 87/115- y en sede administrativa –fs. 98/99-), el proveedor del extranjero pudo haberle anticipado el error en la carga de la mercadería, otorgando al importador la posibilidad de proceder de conformidad con lo dispuesto en el artículo 221 del C.A. Dicho artículo establece que: "…*Dentro de los primeros DIEZ (10) días del plazo establecido en el artículo 217, el interesado puede declarar que ignora todas o algunas de las condiciones de la mercadería que habrá de ser objeto de destinación, indicando el número, marca y envase u otras características suficientes para su individualización. En tal caso debe proceder a su revisación a fin de comprometer una declaración aduanera correcta. Tanto la toma de contenido como la solicitud de destinación aduanera correspondiente deben efectuarse dentro del plazo de VEINTICINCO (25) días, contado a partir del arribo del medio transporte*.".

Que no debe olvidarse que la declaración aduanera es un acto unilateral de contenido jurídico que genera consecuencias inmediatas y que la responsabilidad de su contenido recae en su firmante. Tratándose de un sistema que se basa en la confianza, los argumentos de la defensa no logran desvirtuar su responsabilidad ante la autoridad de control.

Que, en virtud de lo expuesto, considero que resulta responsable la coactora importadora de la inexactitud constatada por el fisco y que, por tanto, ha quedado configurada a su respecto la infracción imputada, debiéndose confirmar la resolución aduanera en este punto. Asimismo, no encuentro motivos suficientes a los fines de la

atenuación de la pena en los términos de lo dispuesto por el artículo 916 del C.A.

**VIII.-** Que, corresponde ahora determinar si es procedente o no la imputación de responsabilidad solidaria al despachante de aduana, coactora en estos autos.

Que la jurisprudencia es conteste, *en principio*, en que la causal de exculpación del art. 908 del C.A. (el despachante no es responsable de la infracción cuando acredite haber cumplido con las obligaciones a su cargo) se da cuando el despachante se ajusta –en la declaración– a las instrucciones de su comitente, y que ello es así cuando la declaración se ajusta a los datos de la documentación complementaria del despacho de importación/permiso de embarque.

Que, en el caso, y según resulta de la documentación obrante en el expediente administrativo (ver fs. 14 de las act. adm. donde obra agregado el sobre contenedor del despacho de importación junto con la factura comercial, y demás documentación complementaria), surge con suficiente certeza que el despachante de aduana, al efectuar la declaración de la mercadería y su PA en el despacho de importación, se ajustó a las instrucciones del importador (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 citado art. 908 del C.A..

Que resulta aplicable al caso la doctrina de la Corte Suprema, in re "Garibotti, Armando" (Fallos, 287:191), acerca de que queda, en principio, exento de responsabilidad el despachante de aduana que cumpliendo con las obligaciones a su cargo, se atiene a lo manifestado por el importador y a lo que resulte de la documentación complementaria, salvo que incurra en hechos personales que lo comprometan. Se produce, como ha dicho la CNCAF, Sala IV, in re "Nadia SCA", del 28/4/83, "*una inversión de la carga de la prueba, correspondiendo al despachante la obligación de probar la existencia de causales de exculpación*". En igual sentido, la Sala 1 de la C. Nac. Cont. Adm. Fed. in re "De Fabrizis y D´Orsi SRL", del 19/10/82, puntualizó que "*los antecedentes absolutorios de la Cámara en esta materia exigen que la parte haya probado que cumplió con las obligaciones a su cargo, o que tal circunstancia se desprenda de los antecedentes administrativos tenidos a la vista al resolver*".

Que, por lo demás, la Sala I de la CNCAF ha sostenido (15/5/2007, "Fernández, Hugo Abel") que "*no existe obligación legal que imponga al despachante comprobar la exactitud del valor consignado por el exportador a los fines de efectuar la declaración aduanera, sino como quedó dicho que el despachante cumple con las funciones a su cargo sí se ajusta a los datos contenidos en la factura tal como se observa en los hechos de autos" (confr. Fallos 287:191 ya citado).*

Que, en tal sentido, resulta procedente revocar la resolución aduanera en relación al despachante de aduanas, coactora en estos autos.

**IX.-** Que, en cuanto a los agravios referidos a la valoración de la mercadería efectuada por el servicio aduanero a los fines de la liquidación de los tributos, considero que no le asiste razón a la coactora importadora en tanto, conforme surge de fs. 55 de las actuaciones administrativas "*… atento la documentación aportada por el interesado que se agrega a fs. 17/54 salvo mejor opinión del superior se procede a reaforar la mercadería en infracción …"*. Es decir, que en virtud de la documentación aportada por la propia firma el servicio aduanero procedió a reaforar la mercadería.

Que, asimismo, la valoración efectuada por el servicio aduanero lo fue a los fines –como se dijo- de la liquidación de la diferencia tributaria respecto de la mercadería en infracción, y no en el marco de un procedimiento de ajuste de valor de conformidad con el Acuerdo que rige en la materia.

Que, de este modo, y habiendo llegado a la conclusión de que se ha configurado la infracción de declaración inexacta en los términos del art. 954 incs. a) y c) del C.A. respecto de la coactora importadora, corresponde confirmar la diferencia tributaria reclamada por la Aduana, con las salvedades que siguen a continuación.

**X.-** Que, de este modo, y sin perjuicio de la exigencia tributaria aludida en el apartado anterior, cabe señalar que resulta de aplicación al caso de autos lo sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que *"... a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)"*.

Que, justamente, sobre esa base, concluye que *"... cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal"*.

Que, ello así, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente –respecto de la coactora importadora- el art. 3 de la resolución aduanera aquí apelada, modificando la exigencia tributaria reclamada por el fisco. A tal fin, considero pertinente remitir las actuaciones administrativas a la D.G.A. a fin de que se proceda con la reliquidación del importe reclamado en concepto de diferencia de tributos (conf. Art. 1166 del C.A.). De esta manera, no encontrándose discutidas las alícuotas empleadas en la liquidación obrante a fs. 3 de las actuaciones administrativas, deberán calcularse respecto de la totalidad de la mercadería reaforada a fs. 55 de las act. adm. (PA 6204.59.00.299C -270u-, PA 4202.22.10.190G -60u-, PA 9401.51.00.200R -120u-, PA 6802.93.90.200 -8 u-, PA 9403.89.00.00F -3 u- y PA 9401.79.00.900D -55 u-) los conceptos correspondientes a: derechos de importación, tasa de estadística, IVA e IIBB, debiéndose excluir los rubros correspondientes a las percepciones de IVA Adicional y Ganancias. La suma resultante deberá ser convertida a pesos al tipo de cambio del día anterior al de su efectivo pago. Ello, con más los intereses resarcitorios devengados de conformidad con lo dispuesto en el art. 794 del C.A.

**XI.-** Que, de esta manera, y en virtud de lo analizado en los considerandos precedentes, corresponde revocar la resolución aduanera respecto del despachante de aduanas, imponiendo las costas al fisco. En relación a la coactora importadora, se confirma la resolución aduanera en relación a la multa, con costas, y se la confirma parcialmente en relación a los tributos (de conformidad con lo dispuesto en el considerando X de la presente), imponiéndose las costas conforme los respectivos vencimientos. No obstante, dichos porcentajes (relativos a la distribución de las costas), así como los importes correspondientes a la multa y los tributos, serán determinados en la liquidación que efectúe la D.G.A.

**XII.- Que, en consecuencia, VOTO por:**

**1.-** Revocar la Resolución N° 799/2016 (AD CAMP) dictada en la Actuación N° 17224-138-2015 (Sumario N° 008-SC-237-2015/K) en cuanto condena al despachante de aduanas. Costas al fisco.

**2.-** Confirmar los artículos 1 y 2 de la Resolución N° 799/2016 (AD CAMP) dictada en la Actuación N° 17224-138-2015 (Sumario N° 008-SC-237-2015/K), en cuanto condena a la firma ARTSENT S.A. en los términos del artículo 954 incs. a) y c) del Código Aduanero, y se la intima al pago de una multa, cuyo importe deberá ser reliquidado por la D.G.A. en virtud de lo dispuesto en el considerando X. Costas a la coactora importadora.

**3.-** Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución N° 799/2016 (AD CAMP) dictada en la Actuación N° 17224-138-2015 (Sumario N° 008-SC-237-2015/K), en cuanto intima al pago de los tributos, cuya suma deberá ser reliquidada por la D.G.A. en virtud de lo dispuesto en el considerando X. Costas conforme los respectivos vencimientos.

**4.-** Remitir, por Secretaria General, las actuaciones N° 17224-138-2015 a la D.G.A. a fin de que proceda con la liquidación ordenada en el considerando X de la presente.

**El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:**

Adhiero al voto del colega preopinante en cuanto al resultado propuesto, compartiendo la solución de eximir de responsabilidad al despachante de aduana en el marco del presente sumario, por aplicación del artículo 908 del Código Aduanero. No obstante, me aparto parcialmente de los fundamentos allí esgrimidos en lo que respecta a la caracterización de su deber de diligencia y al alcance de su rol en la cadena de comercio exterior.

En ese orden de ideas, si bien comparto que en el caso concreto no se advierte conducta negligente alguna por parte del despachante, ni posibilidad material de haber detectado el error cometido por el proveedor extranjero —error que el estándar de diligencia exigible al despachante no se agota en la revisión mecánica de la documentación presentada por el importador. Es —y debe seguir siendo— el de un profesional especializado, con capacidad crítica, con obligación de advertir inconsistencias o anomalías documentales, y con deber de consulta o abstención cuando la operación con la que trabaja ofrece señales de alarma, por débiles que fueren.

Claro está, el presente caso no exhibe ninguna de esas señales. Y es precisamente por eso que voto por su desvinculación. Pero lo hago no porque entienda que el despachante sea una especie de espectador sin voz ni poder, sino porque, dentro del marco de atribuciones y deberes que le impone su función, ha actuado razonablemente, sin que le sea reprochable omisión alguna.

En efecto, la función del despachante de aduana no puede concebirse, en modo alguno, como la de un mero ejecutor de voluntades ajenas. Su tarea trasciende la pasividad técnica. No se limita a cumplimentar formularios ni a replicar, sin filtro, las decisiones del importador. Su rol, en cambio, se edifica sobre la base de una relación triangular, en la cual no solo se encuentra vinculado al cliente —el importador—, sino también, y fundamentalmente, al Estado a través del servicio aduanero, en virtud de su calidad de auxiliar del mismo conforme al artículo 36 del Código Aduanero.

En ese sentido, cabe señalar que el despachante no actúa únicamente como mandatario del operador privado, sino como profesional investido de una función pública delegada. Esta doble dimensión —privada y pública— impone un estándar de diligencia reforzado. Su conducta debe ser coherente no sólo con la legalidad sustantiva de la operación que tramita, sino también con los principios que rigen la administración aduanera: legalidad objetiva, buena fe, cooperación y veracidad en la declaración.

Por esta razón, no resulta jurídicamente admisible invocar, como excusa automática, la obediencia a las instrucciones del importador para eludir responsabilidad por infracciones aduaneras. La causal eximente prevista en el artículo 908 del Código Aduanero —esto es, la imposibilidad de evitar el hecho infraccional a pesar de haberse empleado toda la diligencia debida— exige una verificación objetiva, fundada y no retórica de esa imposibilidad. No basta con alegar que se actuó conforme a lo indicado por el cliente. Es preciso demostrar que la conducta desplegada se ajustó, en todo momento, a los deberes profesionales del despachante, y que incluso ante señales de alarma o indicios de irregularidad, se actuó con celo, advertencia, consulta y, llegado el caso, negativa fundada a intervenir.

En otras palabras, para que se configure la eximente de responsabilidad no se requiere solo que el despachante haya obedecido instrucciones, sino que dicha obediencia haya sido razonable, jurídicamente justificada y compatible con su deber de cuidado. Cuando el despachante se transforma en una especie de "brazalete sin voluntad" —como diría Roberto Arlt—, que tramita sin revisar, sin preguntar, sin objetar, se desnaturaliza su función, se rebaja a sí mismo y compromete la legalidad del proceso de importación.

Tampoco puede perderse de vista que la doctrina y la jurisprudencia han enfatizado reiteradamente que el despachante es un experto conocedor del régimen de valoración, del nomenclador común, de las normas de origen, del régimen de prohibiciones y de los requisitos documentales. En tal condición, no se le puede permitir refugiarse cómodamente en el argumento de la subordinación a su cliente para eludir su cuota parte de responsabilidad. De otro modo, se disolvería toda posibilidad de tutela efectiva del interés fiscal y se incentivaría una suerte de externalización impune del riesgo infraccional.

En suma, solo una demostración fehaciente de que, pese al uso de todas las herramientas de control, verificación y advertencia que el despachante tenía a su alcance, le resultó objetivamente imposible evitar la infracción, habilita a aplicar el beneficio eximente del artículo 908. Lo demás —la obediencia irreflexiva, la rutina ciega o la confianza negligente— no lo exime. Lo compromete.

Sin embargo, con toda verdad, la responsabilidad del despachante de aduana no puede valorarse con los ojos de la omnisciencia, ni exigírsele, como presupuesto de exoneración, un saber absoluto e infalible que anule la realidad misma de su función: la de ser auxiliar del servicio aduanero, sí, pero no inspector aduanero en el puerto de embarque extranjero, ni guardián presencial del proceso logístico previo al arribo. En el caso de autos, el servicio aduanero ha imputado responsabilidad al despachante con fundamento en el faltante de mercadería detectado al momento de la descarga, configurando, en apariencia, una declaración inexacta.

Ahora bien, del análisis conjunto de las constancias documentales, las actuaciones administrativas y las declaraciones de las partes, se colige que el yerro en cuestión provino de un hecho absolutamente ajeno a la órbita de actuación del despachante, ya que el proveedor extranjero embarcó mercadería distinta a la consignada en la factura y demás documentos comerciales utilizados como base para la declaración aduanera. No se está, por ende, frente a una maniobra dolosa o negligente del despachante, ni ante una omisión de control susceptible de imputación. Antes bien, se trata de un evento imprevisible, acontecido fuera del radio de actuación del profesional, y respecto del cual no existía señal alguna que permitiera siquiera suponer la posibilidad del error.

En ese orden de ideas, pretender que el despachante de aduana hubiese detectado la equivocación del proveedor al momento de confeccionar la declaración aduanera implica exigirle —en términos no ya jurídicos, sino metafísicos— una capacidad de conocimiento que no posee, una especie de clarividencia documental que le permitiera detectar un desvío logístico consumado en un país extranjero, sin participación ni conocimiento alguno de su parte, y frente a documentación que no evidenciaba vicio manifiesto ni inconsistencias internas.

En efecto, si bien es cierto que el despachante no puede actuar como un mero ejecutor pasivo de la voluntad del importador, también lo es que su deber de diligencia no puede convertirse en una carga absoluta, desmedida e irrazonable, que lo convierta en garante de todos los riesgos del comercio internacional. La jurisprudencia ha entendido que el artículo 908 del Código Aduanero no exige la perfección, sino la diligencia razonable, y habilita la exoneración de responsabilidad cuando el profesional demuestra que, aun habiendo puesto todo su empeño, el hecho infraccional no pudo ser evitado.

En ese sentido, el análisis de la documentación obrante permite concluir que el despachante actuó con la debida prudencia, se ajustó a los documentos comerciales usuales y no tenía forma alguna de verificar, antes del arribo, que lo consignado no coincidía con lo efectivamente cargado por el proveedor. Exigirle lo contrario implicaría destruir el principio de razonabilidad que informa la responsabilidad infraccional, y extender de modo inadmisible el alcance de sus deberes profesionales, transformándolo en un garante de los hechos ajenos que acontecen allende las fronteras, bajo potestades y controles que le son completamente ajenos.

Por tanto, corresponde tener por configurada en el caso la causal eximente de responsabilidad prevista en el artículo 908 del Código Aduanero, y disponer, en consecuencia, la desvinculación del despachante respecto del sumario en cuestión, sin perjuicio de las actuaciones que eventualmente correspondan en sede del importador. **La**

**Dra. Claudia B. Sarquis dijo:**

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

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

**1.-** Revocar la Resolución N° 799/2016 (AD CAMP) dictada en la Actuación N° 17224-138-2015 (Sumario N° 008-SC-237-2015/K) en cuanto condena al despachante de aduanas. Costas al fisco.

**2.-** Confirmar los artículos 1 y 2 de la Resolución N° 799/2016 (AD CAMP) dictada en la Actuación N° 17224-138-2015 (Sumario N° 008-SC-237-2015/K), en cuanto condena a la firma ARTSENT S.A. en los términos del artículo 954 incs. a) y c) del Código Aduanero, y se la intima al pago de una multa, cuyo importe deberá ser reliquidado por la D.G.A. en virtud de lo dispuesto en el considerando X. Costas a la coactora importadora.

**3.-** Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución N° 799/2016 (AD CAMP) dictada en la Actuación N° 17224-138-2015 (Sumario N° 008-SC-237-2015/K), en cuanto intima al pago de los tributos, cuya suma deberá ser reliquidada por la D.G.A. en virtud de lo dispuesto en el considerando X. Costas conforme los respectivos vencimientos.

**4.-** Remitir, por Secretaria General, las actuaciones N° 17224-138-2015 a la D.G.A. a fin de que proceda con la liquidación ordenada en el considerando X de la presente.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.08.05 14:40:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.08.05 15:59:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.08.06 12:18:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.06 12:19:10 -03:00