República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-38518263-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Abril de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-68818025; CULTIVA S.A. Y OTRO

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"CULTIVA SA y otro c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2022-68818025- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que, en RE-2022-68817868-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma exportadora CULTIVA S.A. y el despachante de aduanas Sr. Juan Esteban Meza e interponen recurso de apelación contra la Resolución 126/2022, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 13706-2-2016, mediante la cual se les exige el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954.1 inc. b) del Código Aduanero ("CA") respecto de los Permisos de Embarque ("P.E.") 12033EC01001964X, 13033EC01000531V, 14033EC01001273D, 14033EC01001524C, 14033EC01001336D, 14033EC01001099J, 15033EC01001170A, 14033EC01000857K, 14033EC01000928J, 14033EC01000994M, 14033EC010001178H, 14033EC010001229E, 14033EC010001277H, 14033EC010001423A, 14033EC010001488L, 12033EC01002161V, 14033EC010001645G, 14033EC010001732D, 14033EC01000862G y 13033EC01001815E. Relatan que la Aduana fundamenta la condena en la Nota 393/12, en la cual se interpreta la Resolución 1766/07 de Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable –"SADyS"-; y así se concluye que se debe adjuntar un certificado de flora por cada importación o exportación, es decir por cada DI o P.E. –léase: no puede ser reutilizado-. En consecuencia, y toda vez que se utiliza un mismo certificado de flora para varios P.E., la Aduana considera que no se encuentra amparada la mercadería exportada por el certificado –y por eso le imputa a las co-actoras la infracción referida-. En primer término, aducen que no hay inexactitud alguna porque la mercadería documentada mediante los 20 P.E. era la descripta en la declaración. Hacen hincapié en que la respuesta NO al código "MATGENR226/10TXT" era la correcta; toda vez que si bien toda planta viva es material genético no fue recolectada o adquirida con fines científicos o de investigación; si no con fines de ornamentación, tal como surge del "*Anexo II Formulario de Acceso, Exportación o Importación de Material Genético Proveniente de la Diversidad Biológica*". Asimismo, aducen que no se declara el Certificado de Flora en los P.E.; por lo que, entienden que, tampoco puede haber inexactitud alguna. Sostienen que la Resolución 1766/07 SADyS no establece una prohibición a la importación o exportación, sino simplemente un requisito –contar con el certificado de flora-. Citan el fallo "*NATE NAVEGACION y TECNOLOGIA MARÍTIMA SA (TF 22220-A) C/ DGA*". Concluyen que no se dan los elementos del tipo del art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A. Alegan que el hecho de afectar el certificado de flora a

más de una operación de exportación, no torna inhábil al certificado, el que ampara tanto la cantidad como la especie exportada. Hacen referencia a la contestación de oficio del SENASA que luce a fs. 275 de las actuaciones administrativas. Sostienen que no existe norma alguna que establezca la prohibición de reutilizar el certificado de flora. Asimismo, entienden que actuaron en forma diligente. Citan el art. 902 del C.A. Ofrecen prueba. Efectúan reserva de caso federal. Finalmente, solicitan se revoque la Resolución apelada, con costas.

II.- Que, en IF-2022-113424472-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado que le fuera conferido. Realiza una negativa genérica de las afirmaciones de las co-actoras que no sean objeto de su reconocimiento expreso y efectúa una breve reseña de los hechos. Relata que la firma CULTIVA S.A. utilizó un certificado para más de una destinación de exportación en contravención a lo establecido por la Autoridad de Aplicación. Hace hincapié en la Nota DNOAyCB 393/2012. Aduce que el Certificado de Flora -Res. Ex SayDS N.º 1766/2007- no constituye una mera restricción a la exportación de índole reglamentaria; sino que tutela un bien jurídico superior –esto es: salud pública-. Asimismo, aduce que el Certificado de Flora 6982/2017 ampara 146 ejemplares de *Chorisia Insignis* y se utilizó para 153; por lo que 7 unidades no estaban autorizadas. Agrega que en los PE 14033EC01000862G y 14033EC01001099J se documentaron un total de 133 unidades aportando un Certificado que no resulta válido –léase: es una simple presentación ante mesa de entradas efectuada por el administrado-. A su vez, detalla que mediante el Permiso de Embarque 12033EC01002161V se documentó la exportación de 315 unidades de diversas especies vegetales que requieren una intervención previa de la autoridad de aplicación y que hay 40 ejemplares que no cuentan con autorización. Asimismo, aduce que no hay constancia del certificado de flora que ampara el Permiso de Embarque 13033EC01001815E; 13033EC01001721A y 13033EC01000961F. Concluye que en la presente causa estamos en el ámbito de las prohibiciones a la exportación y no en el de las meras restricciones operativas. Cita jurisprudencia. Alega 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 del exportador-importador y la sanción ejemplificadora al detectar infracciones. Analiza el fallo de CSJN "*NATE*". Efectúa reserva de caso federal. Adjunta las actuaciones administrativas. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que, se tiene por contestado el traslado que le fuera conferido al fisco. En PV-2023-101059979-APN-VOCXVIII#TFN se abre la causa a prueba, la que se da por decaída mediante PV-2024-18438935-APN-VOCXVIII#TFN. Con posterioridad, se certifica la prueba, se declara la clausura del período probatorio y se elevan los autos a la Sala "F". Se ponen a sentencia.

IV.- Que, las actuaciones administrativas SIGEA 13706-2-2016 se inician con la Nota 55/16 –asunto: relevamiento de palo borracho-, de donde surge que en todas las destinaciones de exportación, documentadas por la firma CULTIVA S.A., en el período analizado -2014-2015-, se presenta el mismo certificado de flora silvestre, lo que implica un incumplimiento a las condiciones que impone la Resolución General 2573/09, art. 6 ap. a) como depositario fiel –por utilizar en forma sucesiva un mismo certificado para distintas operaciones-. Adicionalmente, se detectan irregularidades respectos de algunos P.E. –ver tabla 2-. A fs. 8/52 lucen P.E. 14033EC01000994M; 14033EC01000928J; 14033EC01000857K; 14033EC01000785K; 14033EC01001178H; 14033EC01001423A; 14033EC01001178H; 14033EC01001645G; 14033EC01001488L; 14033EC01001277H; 14033EC01001229E. Nota: todos adjuntan el certificado de flora 6982/14. A fs. 58 se glosa la Nota 393/12 emitida por el Director Nacional de Ordenamiento Ambiental y Conservación de la Biodiversidad- Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable –en la que se basa la aduana para entender que procede un certificado de flora por cada operación de exportación –léase: no se puede reutilizar-. A fs. 82/86 luce el informe de la aduana y a fs. 113 la Nota 238/16. A fs. 116/120 se glosan los *print* de pantalla de P.E. A fs. 121 se informa que: hay 43 destinaciones que resultarían tipificadas por el art. 994, inc. a) del C.A. mientras que las tipificadas en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A. son 17. A fs. 141, el 6-7-17 se instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A. El 8-10-17 se corre vista al importador y al despachante de aduanas –notificados 11-10-17-. A fs. 151/157 contestan la vista conferida y adjuntan documental; a saber: P.E. 14033EC01001099J, 14033EC01000862G; 15033EC01000661E; 12033EC01002161V; 13033EC0100815E, certificados Fitosanitarios y certificados de flora. A fs. 255 se tienen por

presentadas a las co-actoras y se provee la prueba. A fs. 275 luce la contestación de oficio del SENASA. Con posterioridad se glosan copias de los certificados de Flora 6982/14, 10338/14, 3540/15, 6158/14, 14928/12, 6617/14 y 3689/13, certificados fitosanitarios, *"Anexo II-Formulario de Acceso, Exportación o Importación de Material Genético proveniente de la Diversidad Biológica"*. A fs. 407/410 luce el informe de la *División Prohibiciones No Económicas y Fraude Marcario*. A fs. 413/416 se glosa el alegato de la actora. A fs. 417/418 luce el *print* del Registro de Infractores. A fs. 420/427 se agrega la copia de la Resolución 443/96. Con posterioridad se glosan *print* de pantalla de P.E. A fs. 505/511 luce el Dictamen y a fs. 514/520 la Resolución 126/22, apelada.

V.- Que, corresponde resolver si resulta ajustada a derecho la Resolución 126/22, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 13706-2-2016, mediante la cual se le exige a las co-actoras el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A. respecto de los P.E. 12033EC01001964X, 13033EC01000531V, 14033EC01001273D, 14033EC01001524C, 14033EC01001336D, 14033EC01001099J, 15033EC01001170A, 14033EC01000857K, 14033EC01000928J, 14033EC01000994M, 14033EC01001178H, 14033EC01001229E, 14033EC01001277H, 14033EC01001423A, 14033EC01001488L, 14033EC01001645G, 14033EC01001732D, 14033EC01000862G. 13033EC01001815E y 12033EC01002161V.

Que, en lo que aquí interesa, de la lectura de las actuaciones administrativas surge que las mismas se inician como consecuencia de la investigación realizada por la División Valoración de Exportación del Departamento Gestión Estratégica de Valor y la División Prohibiciones No Económicas, con relación a destinaciones de exportación de ejemplares de especie vegetal Chorisia Insignis –conocida como "palo borracho"-, mercadería que clasifica en la P.A. 0602.90.29.900Q, documentada por la firma CULTIVA S.A. durante el período 2012-2015.

Que, la Aduana realiza un análisis detallado en el que concluye que se exportaron unidades no amparadas por el respectivo certificado de flora, conforme lo dispuesto en la Resolución 1766/07 SayDS; por lo que le imputa a la firma y al despachante de aduanas la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A. –y finalmente las condena-.

VI.- Que, en lo que aquí interesa, las irregularidades que detecta son:

1. Se utilizó un certificado de flora para más de una destinación de exportación. La Aduana entiende que no se puede reutilizar el certificado. Se basa en la Nota DNOAyCB 393/12 que luce a fs. 58 de las actuaciones administrativas. En virtud de ello, resuelve que los certificados 14928/12, 3689/13, 6617/14, 10338/14, 3540/15 y 6982/14 sólo son válidos para la primera destinación en que fueron acompañados –léase para; 12033EC01001880F, 13033EC0100464D, 14033EC01000859M, 14033EC01001031S, 15033EC01000750D y 14033EC01000785K respectivamente-; y que, con respecto a la diferencia de unidades no exportadas en esa primera operación, la firma exportadora debió requerir un nuevo certificado; no siendo válida su reutilización.

2.- Además, aduce que el Certificado de Flora 6982/14 autoriza solamente la exportación de 146 unidades de las especies indicadas. El mismo se utilizó para los P.E. 14033EC01000785K, 14033EC01000857K, 14033EC01000928J, 14033EC01000994M, 14033EC01001178H, 14033EC01001229E, 14033EC01001277H, 14033EC01001423A, 14033EC01001488L, 14033EC01001645G y 14033EC01001732D, encontrándose 7 unidades sin estar cubiertas por el referido certificado de flora.

3.- En las destinaciones 14033EC01000862G y 14033EC01001099J, que documentaron un total de 133 unidades, se adjuntó el certificado 6158/14; el que, según la aduana, no es tal por tratarse de una simple presentación efectuada por el administrado ante la autoridad de aplicación, sin tener la respectiva autorización.

4. Mediante el P.E. 12033EC01002161V se documentó la exportación de 315 unidades que requieren la previa intervención de la autoridad de aplicación, encontrándose 40 ejemplares que no estaban amparados por el certificado flora correspondiente.

5.- Mediante el P.E. 13033EC01001815E se documenta la exportación de 571 unidades de especies que se detallan en la

factura de exportación y *packing list*. Se adjunta el certificado de flora 17673, de donde surge que hay 50 unidades exportadas que no están cubiertas con el referido certificado.

VII.- Que, sentado lo expuesto, y en lo que aquí interesa, la Resolución 1766/07 de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable dispone en el art. 1: *"Toda Importación, Exportación o Reexportación de ejemplares vivos, productos, subproductos y derivados de la Flora Silvestre requerirá la previa intervención de la DIRECCION NACIONAL DE ORDENAMIENTO AMBIENTAL y CONSERVACION DE LA BIODIVERSIDAD de esta Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable."*

Que el art. 2 establece que: *"A fin de dar cumplimiento al artículo anterior se requerirá la presentación del certificado aprobado por la Resolución Nº 375 del 27 de marzo de 2007 de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable."*

Que, en el art. 4 dispone que: *"La presente Resolución será de aplicación a todas las especies de plantas nativas (…)"*.

VIII.- Que, de la lectura de la Res. 1766/07 resulta que las especies documentadas mediante los P.E. de autos se encuentran amparadas en una prohibición no económica relativa fundada en un interés de salvaguardar el medio ambiente , toda vez que se permite, en lo que aquí interesa, la exportación de la mercadería siempre que se cumplan con determinados requisitos**.**

Que, en otras palabras, la presentación del certificado de Flora es un requisito para poder, en lo que aquí interesa, exportar.

Que, esto implica que no cualquier persona física o jurídica puede libremente importar, exportar, o reexportar la mercadería, sino que previamente a ello debe contar con el certificado de flora –y obviamente, el mismo debe amparar la calidad de la mercadería y la cantidad exportada-.

Que, en definitiva, se trata de una restricción denominada directa para la exportación del bien, y la misma es relativa -toda vez que se puede exportarlo de tener el certificado aprobado por la Res. 375/07 de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable. Es decir, se establece la excepción a esta restricción o prohibición.

Que, entonces, la exigencia referida es condición indispensable para exportar, importar y reexportar la mercadería.

Que, esto implica que la exportación, importación y reexportación se halla sujeta a una prohibición relativa en atención a su alcance, según se prevé en los arts. 608, inc. b), y 612 del C.A.

IX.- Que, sentado lo expuesto, corresponde aclarar que no escapa a la vista del suscripto que a fs. 83 de las actuaciones administrativas la aduana informa que: *"el SIM no requiere al documentante para la P.A. 0602.90.29.900Q la declaración del número de Certificado de Flora que ampara la mercadería.*

Que, esto no exime al exportador de la obligación de presentar la autorización de exportación emitida por la autoridad de aplicación para la especie de la flora silvestre que se exporte."

Que, en otras palabras, el certificado de flora no se declara en los P.E. pero sí se debe adjuntar.

X.- Que, entonces, y siendo que el certificado de flora es un requisito indispensable para poder exportar la mercadería de autos, corresponde analizar si el mismo puede aplicarse a varios P.E. –posición de las actoras- o se debe utilizar uno por cada P.E. –postura del fisco-.

Que, con este fundamento, resuelve la aduana que los certificados de flora 14928/12, 3689/13, 6617/14, 10338/14, 3540/15 y 6982/14 solo resultarían válidos para la primera destinación en que fueron adjuntados; y respecto a la diferencia de unidades no exportadas en esa primera operación, la firma exportadora debió requerir un nuevo certificado.

Que, en efecto, en la nota 393/12 se interpreta que conforme el art. 1 de la Res. 1766/07, *"se entiende por exportación uno y solo un P.E. y por importación uno y solo un DI."*

Que, se agrega que: (…) *"Si un certificado fue emitido por un volumen determinado, el mismo no puede ser fraccionado en distintas destinaciones de exportación. Para utilizar la diferencia, la firma exportadora debe solicitar ante esta autoridad de aplicación se le acredite a su cuenta la diferencia de exportación. Para esto se requiere la presentación del postembarque, en el cual es indispensable que figure el número de certificado de flora utilizado en el P.E. Una vez analizada la documentación y acreditada la diferencia en la cuenta del exportador, este puede requerir un nuevo certificado utilizando esta diferencia".*

Que, primero, y como ya se dijo, a fs. 83 de las actuaciones administrativas la propia aduana informa que: *"Con respecto al Certificado Flora Resolución Ex SAyDS 1766/2007 el SIM no requiere al documentante para la posición arancelaria 0602.90.29.900Q la declaración del número de Certificado Flora que ampara la mercadería."*

Que, asimismo, la referida Nota no tiene fundamento en ninguna norma. Simplemente, se hace una interpretación del art. 1 de la Res. 1766/06.

Que, de ninguna manera se puede exigir lo que no exige la norma y obviamente, mucho menos por eso, considerar "inhábil" un certificado de flora, y, por ende, imputar una infracción.

Que, sin perjuicio de lo expuesto y a mayor abundamiento, de la contestación de oficio del SENASA que luce a fs. 275 de las actuaciones administrativas surge que: *"(…) se considera válido el certificado de flora para más de una carga o exportación, en la medida que dicho certificado avale la cantidad y tipo ejemplares a exportar."* –el resaltado me pertenece-.

Que, en consecuencia, no resulta ajustado a derecho el análisis efectuado por el fisco.

Que, en otras palabras, de amparar el certificado de flora a la especie, calidad y cantidad de ejemplares documentada mediante los P.E., el mismo, obviamente, es válido; pudiendo aplicarse a más de una operación.

XI.- Que, por otro lado, corresponde aclarar que no escapa a la vista del suscripto que en los informes de la "*División Prohibiciones No Económicas y Fraude Marcario*", se invoca también la resolución 226/10 para fundamentar la declaración inexacta.

Que, la referida resolución se aplica a un supuesto especial –esto es: el propósito de la exportación debe ser científico o de investigación-, no siendo éste el caso de autos. Nótese que los propios formularios *"Anexo II-Formulario de Solicitud de Acceso, Exportación o Importación de Material Genético Proveniente de la Diversidad Biológica"* que lucen en las actuaciones administrativas establecen que la finalidad es ornamental.

Que, en consecuencia, la Resolución 226/10 –citada también en la Nota 393/12, analizada en el considerando precedente-, no es de aplicación al caso de autos.

XII.- Que, entonces, pudiendo ser reutilizados los certificados de flora, se debe resolver, a continuación, si los mismos cubren tanto la cantidad como la calidad de la especie exportada mediante los P.E.

Que, en lo que respecta al Certificado de Flora 6982/14 -emitido el 14-4-14 válido hasta el 14-10-14-, se autorizan 146 unidades de la mercadería que clasifica en la P.A. 0602.90.29; de las cuales:

-8 son palo borracho blanco de 200/300 cm

-28 palo borracho blanco de 300/400 cm

-65 palo borracho blanco de 400/500 cm

-45 palo borracho blanco de 500/600 cm.

Que, este certificado de flora es adjuntado para las siguientes operaciones:

P.E.	Cantidad exportada
14033EC01000994M	10
14033EC01000928J	10
14033EC01000857K	11
14033EC010000785K –postembarque-	8
14033EC01001423A –postembarque-	12
14033EC01001178H –postembarque-	20
14033EC01001645G	22
14033EC01001488L	14
14033EC01001277H	10
14033EC01EC01001732D	24
14033EC01001229E	12

Total: 153

Que, en consecuencia, y toda vez que el certificado de flora 6982/14 autoriza la cantidad de 146 unidades, habiéndose exportado 153 unidades de ejemplares de chorisia insignia –comúnmente denominado “palo borracho”-, 7 unidades se exportaron sin autorización, asistiéndole razón al fisco.

XIII.- Que, corresponde aclarar que las 7 unidades que se encuentran en infracción son las del P.E. 140333EC01001732D –por ser el último P.E. documentado en el que se utilizó el certificado de flora 6982/14-.

Que, entonces, y en lo que aquí interesa, se adjuntó el certificado de flora 6982/14 en el P.E. referido *ut supra*, el que no ampara a la totalidad de la mercadería –*inexactitud*-; y considerando que conforme surge de la Res. 1766/07 es un requisito para exportar contar con el debido certificado de flora, se produce el efecto establecido en el inciso b), del art. 954 del C.A.

XIV.- Que, a continuación, corresponde analizar si el certificado 3689/2013 ampara la mercadería exportada mediante el P.E. 13033EC01000531V; toda vez que la aduana lo consideró solamente valido para el primer P.E. -13033EC01000464D-, por haber sido reutilizado, como ya se dijo.

Que, el misma ampara la cantidad de 30 unidades de butia yatay.

Que, toda vez que se utilizó para 20 unidades exportadas mediante el P.E. 13033EC1000464D y 10 unidades exportadas mediante el P.E. 13033EC01000531V, la totalidad de la mercadería se encuentra amparada por el certificado de flora referido.

Que, en consecuencia, no se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b), del C.A. en lo que respecta a esta operación de exportación.

XV.- Que, seguidamente, analizaré si el certificado 14928/12 ampara la calidad y cantidad de unidades exportadas en los P.E. en que se aplica.

Que, como ya se dijo, la aduana lo consideró válido solamente para el primer P.E. en que fue aplicado.

Que, mediante el certificado referido se autoriza desde el 15-6-12 al 15-12-12, la exportación de:

-2 ceiba chodati de 400/450

-6 ceiba chodati de 500/650

Que, entonces, mediante el P.E. 12033EC01001880F, oficializado el 31-7-12, se documenta la exportación de 4 ceiba chodati de 500/650.

Que, con el P.E. 12033EC01001964X, oficializado el 6-8-12, se exportan 4 ceiba chodatti –2 de 400/450 y 2 de 500/650-.

Que, la mercadería exportada mediante el PE. 12033EC01001880F y 12033EC01001964X se encuentra amparada por el certificado de Flora referido.

Que, en consecuencia, tampoco se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b), del C.A. en este caso.

XVI.- Que, seguidamente se analizará si el certificado 6617/14 ampara la mercadería documentada en los P.E. en los que fue aplicado.

Que, el mismo ampara 10 árboles naturales ornamentales.

Que, mediante el P.E. 14033EC01000859M, oficializado el 7-5-14, se documenta la exportación de 2 ceiba chodati –ver postembarque-.

Que, respecto del P.E. 14033EC01001273D, oficializado el 3-6-14, se documenta la exportación de 4 ceiba chodatti.

Que, toda vez que el referido certificado ampara la mercadería referida, no se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A.

XVII.- Que, resta pronunciarme acerca de si el Certificado 10338/14 ampara la mercadería documentada en los P.E. en los que se aplicó.

Que, el mismo autoriza la siguiente mercadería –período de validez del 8-5-14 al 8-11-14-:

-25 butia yatay 200/250 cm

-20 butia yatay 300/350 cm

-15 butia yatay 350/400 cm

Total: 60 palmeras naturales

Total: 8 árboles ornamentales naturales, siendo:

-2 ceiba chodati 300/400 cm

-2 ceiba chodati 400/500 cm

-4 ceiba chodati 500/600 cm

Que, mediante el P.E. –postembarque- 14033EC01001031S, oficializado el 28-5-14, se documenta la exportación 18 butia yatay de 300-350. –Nota: la aduana lo considera válido por ser la primera vez que se utiliza el certificado de flora-.

Que, mediante el P.E. 14033EC01001524C, oficializado el 30-6-14, se documenta la exportación de 1 unidad de ceiba chodati 400/500 cm y 1 unidad de ceiba chodati 500-600 cm.

Que, respecto del P.E. 14033EC01001336D, oficializado el 10-6-14, se documenta la exportación de 1 unidad de ceiba chodatti de 300-400 cm, 1 unidad de ceiba chodatti de 400/500 cm y 3 unidades de ceiba chodati de 500/600.

Que, no se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A. en lo que respecta a estas operaciones toda vez que el certificado de flora 10338/14 ampara a la mercadería exportada.

XVIII.- Que, a continuación, corresponde analizar si se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A. respecto del P.E. 15033EC01001170A –operación incluida en el listado que luce en la parte dispositiva de la Resolución apelada, por la que se condena a las actoras-.

Que, mediante el mismo, oficializado el 19-5-15, se documenta la exportación de: 2 ceiba chodatti 200-300, 1 ceiba chodati 300-400, 3 ceiba chodati 400-500.

Que, se adjunta el certificado 3540/15, que autoriza la exportación desde el 25-2-15 al 25-8-15, de las siguientes especies:

-2 ceiba chodati de 200-300

-4 ceiba chodati de 300/400

-5 ceiba chodati 400/500

-1 ceiba chodati 500/600

Que, en consecuencia, la mercadería exportada se encuentra amparada por el certificado 3540/15; no configurándose la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A.

XIX.- Que, seguidamente, se analizará la validez del certificado de Flora 6158/14, el que, según la aduana no es tal por tratarse de una simple presentación efectuada por el administrado.

Que, el mismo es adjuntado para los P.E. 14033EC01000862G y 14033EC01001099J.

Que, el certificado referido luce a fs. 179 –refoliado- y se puede observar que no se indica el período de validez del mismo. Simplemente tiene la fecha de presentación ante Mesa de Entradas y la firma de CULTIVA S.A. Es decir, no está intervenido por el funcionario que lo autoriza, tal como entiende la aduana.

Que, en consecuencia, no encontrándose la mercadería exportada mediante los P.E. 14033EC01000862G y 14033EC01001099J, amparada por un certificado de flora, tal como se declara –*inexactitud*-; y toda vez que se puede exportar esta mercadería siempre que se presente el certificado de flora, se configura el efecto establecido en el inc. b) del art. 954 del C.A.

XX- Que, a continuación, se analizará si se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A. respecto

de 40 unidades exportadas mediante el P.E. 12033EC01002161V.

Que, mediante el P.E. referido, oficializado 27-8-12, se documenta la exportación de 315 unidades –ver fs. 497 de las actuaciones administrativas-; a saber:

-30 syragrus romanzoffianum

-25 peltufrum dubium

-15 jacarandá mimosifolia

-50 quercus palustris

-100 tipuana

-10 butia capitata

-15 magnolia grandiflora

-50 hacer negundo

-20 acacia deabalta

Que, se adjunta certificado de flora 21810/12 -autoriza la exportación de 15 trithirinax campestris y 40 butia yatay- y el certificado de flora 21811/12 –ampara: 25 peltoprum, 15 jacarandá mimosifolia, 50 quercus palustris, 100 tipuana, 15 magnolia grandiflora, 50 hacer negundo y 20 acacia dealbata-.

Que, entonces, se concluye que la exportación de 30 syragrus romanzoffianum y 10 butia capitata no se encontraba amparada por el certificado de flora que se adjunta –*inexactitud*-, y toda vez que, contar con este certificado es un requisito indispensable para exportar, se produce el efecto del inciso b) del art. 954 C.A. respecto de 40 unidades del P.E. 12033EC01002161V.

XXI.- Que, seguidamente se analizará si se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) respecto del P.E. 13033EC01001815E, toda vez que la aduana indica en la parte dispositiva de la Resolución apelada que hay 50 unidades no amparadas por el certificado 17673/13.

Que, mediante el P.E. referido, oficializado el 8-8-13, se documenta la exportación de 571 especies vegetales. Se adjunta el Certificado de Flora 17673/13 –fs. 219/220 de las actuaciones administrativas-.

Que, el mismo autoriza la exportación de 521 unidades de distintas especies de palmeras; a saber:

-201 butia capitata 4L

-10 butia capitata 160 L

-100 phoenix canariensis 4L

-10 phoenix canariensis 85L

-200 syagrus romanzoffianum 4L

Que, en consecuencia, habiéndose exportado 571 unidades, hay 50 unidades sin la respectiva autorización. Léase: se adjunta un certificado que ampara solamente 521 unidades y no las 571 unidades documentadas–*inexactitud*- y de esta

manera se configura el efecto b) del art. 954 del C.A. respecto de 50 unidades del P.E. 13033EC01001815E.

XXII.- Que, habiéndose analizado todas las operaciones, a continuación, corresponde reliquidar la multa –toda vez que es menor la cantidad de mercadería en infracción-.

Nota: ver planilla de fs. 143 de las actuaciones administrativas, de donde surge tipo de cambio aplicado conforme fecha de oficialización y valor de la mercadería.

P.E. 14033 EC01001732D $201.459,73

P.E. 14033EC01001099J: $ 207.588,16

PE. 14033EC01000862G: $191.081,15

P.E. 13033EC01001815E: $5.152

P.E. 12033EC01002161V: $13.984,2

TOTAL: **$619.265,24**

Que, en consecuencia, la **multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A. asciende a SEISCIENTOS DIECINUEVE MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO PESOS CON VEINTICUATRO CENTAVOS ($619.265,24).**

XXIII.- Que, finalmente, corresponde analizar la responsabilidad del despachante de aduanas.

Que, en primer término, el despachante de aduana no solo actúa como mandante del importador-exportador, carácter que lo obliga a desenvolverse de conformidad al mandato, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías y, en este aspecto, debe colaborar eficazmente con la aduana. Es justamente dicha calidad la que determina que exista un mayor deber de obrar diligentemente y una mayor responsabilidad, tanto con respecto a su mandante como con respecto al servicio aduanero.

Que debe tenerse presente que *"Dado el interés del Estado en el debido control del tráfico internacional, que descansa en el principio del despacho en confianza y su correlativa declaración aduanera previa, es función del auxiliar del comercio colaborar con el Estado en la tarea de un despacho rápido y seguro. Lo que constituye una lógica contrapartida de la confianza que el Estado deposita en él al momento de la declaración aduanera. Esta relación de confiabilidad en la colaboración con el resguardo de los regímenes de restricciones o de facilitación -sea por vía tributaria o no tributaria- de la importación o exportación de ciertas mercaderías le otorga a esta categoría de auxiliar del servicio aduanero una gravitación aún mayor que la de mero auxiliar del comercio" (Alsina, Mario A, Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan P., y Vidal Albarracín, Héctor G., Código Aduanero comentado, completado y actualizado por Barreira, Enrique C., Basaldua, Ricardo Xavier, Vidal Albarracín, Héctor .G., Cotter, Juan P., Sumcheski, Ma L, y Vidal Albarracfn (h), Guillermo, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, t. I, p. 129).*

Que la importancia de la actividad desarrollada por estos profesionales fue destacada en el segundo párrafo del punto 1 de La Exposición de Motivos del Código Aduanero, bajo el titulo II, *"Auxiliares del comercio y del servicio aduanero"*, Capítulo Primero, "*despachantes de aduana*" señalando, entre otras cosas que "*se evidencia (...) que son varios los intereses comprometidos en la gestión realizada por este profesional: el del Fisco, en la medida en que el despachante colabora a la regular y correcta percepción de los tributos aduaneros; el del servicio aduanero, cuya actividad se ve facilitada por la intervención del profesional; y el relativo al comercio de importación y exportación cuyas operaciones aduaneras tramitan".*

Que, debido a la trascendencia, tanto para el importador-exportador como para el servicio aduanero, de la actividad que desarrolla dicho actor en el ámbito del comercio internacional es que se le exige cierto grado de idoneidad, lo que se evidencia, entre otras cosas, en los requisitos que se le exigen para poder desenvolverse como tal. Entre ellos, se destaca -en cuanto aquí interesa- la exigencia de "(...) *haber aprobado estudios secundarios completos y acreditar conocimientos específicos en materia aduanera en los exámenes técnicos y prácticos que se establecieren" -cfme. art.* 41, inc. b), del CA.-. En definitiva, no se trata de un simple mandatario, sino de un profesional, que debe reunir requisitos, entre los cuales se encuentra la necesidad de adquirir conocimientos específicos en el ámbito del comercio exterior y es, justamente, su preparación especializada la que lo habilita a actuar en el carácter de mandatario calificado por sus conocimientos en materia aduanera.

Que dicha circunstancia conlleva, como contrapartida, mayores posibilidades de incurrir en responsabilidad jurídica -tanto en el ámbito del Derecho privado, con relación a su mandante -ya sea importador o exportador-, como en el ámbito del Derecho público, frente al servicio aduanero-.

Que, en esa línea de pensamiento cabe señalar que de la interpretación de los arts. 902 y 908 del CA, resulta que la solidaridad en el pago de la multa impuesta como consecuencia de una declaración inexacta, nace en cabeza del despachante *"salvo que probare haber cumplido con las obligaciones a su cargo"*.

Que de ello se desprende que el buen o mal desempeño en su actuación profesional es valorada en función del cumplimiento de los deberes que impone la legislación aduanera. Consecuentemente, ello es lo que debe tenerse presente al tiempo de valorar la actuación del citado profesional, resultando decisivo para la atribución de responsabilidad por la actuación profesional del mismo.

Que, teniendo en cuenta lo expuesto, el despachante de aduanas debió verificar en cada caso si los certificados de Flora adjuntados cubrían las unidades exportadas o si se estaban utilizando en demasía –como ocurre en los casos en los que se configura la infracción-.

Que, en definitiva, el despachante debió haber extremado los recaudos para comprometer una manifestación veraz, toda vez que, debió saber, debido a su profesión, el modo en que la operación de autos debía ser declarada, resultando desacertado el modo en que se llevó a cabo la declaración.

Que, precisamente, la especial relación que se entabla entre el servicio aduanero y las personas que desarrollan su actividad profesional en el área del comercio exterior, torna aplicable el principio general del derecho, receptado en el actual art. 1725 del Cód. Civ. y Com. -anterior art. 902 Cód. Civ.-, conforme al cual "*cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos.*"

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

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

Por ello, **voto por:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución 126/2022, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 13706-2-2016, en cuanto le exige a la firma CULTIVA S.A. y al despachante de aduanas Sr. Juan Esteban Meza una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A., la que asciende a SEISCIENTOS DIECINUEVE MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO PESOS CON VEINTICUATRO CENTAVOS ($619.265,24).

2.- Imponer las costas respecto del punto anterior según sus vencimientos, las que se estiman en un 12% a cargo de las co-actoras y en un 88% a cargo del fisco.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero a la propuesta del Sr. Vocal Instructor.

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

1.- Confirmar parcialmente la Resolución 126/2022, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 13706-2-2016, en cuanto le exige a la firma CULTIVA S.A. y al despachante de aduanas Sr. Juan Esteban Meza una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. b) del C.A., la que asciende a SEISCIENTOS DIECINUEVE MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO PESOS CON VEINTICUATRO CENTAVOS ($619.265,24).

2.- Imponer las costas respecto del punto anterior según sus vencimientos, las que se estiman en un 12% a cargo de las co-actoras y en un 88% a cargo del fisco.

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

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

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.04.14 14:37:54 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: 2026.04.15 12:25:38 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.04.16 14:46:09 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.16 14:46:41 -03:00