República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-62860853-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 25 de Junio de 2026

Referencia: SENTENCIA; EXPTE 35.857-A; SPORTS ADVENTURE SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez y Horacio Joaquín Segura (Vocal subrogante de la Vocalía de la 14a. Nominación), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"SPORTS & ADVENTURE S.A. c/DGA. s/recurso de apelación", Expte. 35.857-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** SPORTS & ADVENTURE S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 9870/14, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12147-320-2009, que la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del Código Aduanero ("CA"). Explica que mediante la destinación 09001IC01001187K importó muestras comerciales consistentes en prendas de vestir, a fin de analizar y evaluar su calidad para luego efectuar pedidos a su proveedor, siendo que al momento de la verificación de la mercadería los funcionarios actuantes determinaron que no resultaba ser un bien de uso, tal como se había declarado, y que no respondía a las características de "INUMUE", por no estar inutilizada. Agrega que luego del libramiento a plaza procedió a inutilizar las mercaderías importadas con carácter de muestras, conforme lo previsto por el art. 562 del CA. Señala que no existió en el caso declaración inexacta, en razón de tratarse la mercadería importada de una muestra comercial. Indica que las muestras pueden ser importadas con exención de derechos sin que se encuentren inutilizadas, siendo el propio servicio aduanero quien debe determinar en cada caso cuando deben inutilizarse. Manifiesta que tampoco existió perjuicio fiscal, toda vez que los importes abonados en concepto de tributos fueron los debidos. Concluye indicando que la infracción endilgada no se encuentra configurada por falta de los elementos que requiere el tipo infraccional. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana****:* Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 27/33). Relata los hechos del caso y realiza la negativa de rigor. Señala que se acreditó en el caso la existencia de una declaración inexacta, toda vez que en el campo opciones/ventajas se declaró "INUMUE", es decir que la mercadería consistía en muestras inutilizadas, mientras que de la verificación física se comprobó que no se

encontraban inutilizadas, por lo que no revestían el carácter de bien de uso. Agrega que tal inexactitud arroja como consecuencia una diferencia tributaria. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Se expresa sobre la procedencia de las percepciones de IVA e impuesto a las ganancias. Por último, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 60/67 obra respuesta al oficio de parte de la DGA. A fs. 70 se declara clausurado el período probatorio. El 07.05.2026 se elevan los autos a la Sala "E". El 27.05.26 se resuelve no poner los autos para alegar y se los pasa para el dictado de la sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 12147-320-2009 se inician con el acta de denuncia 6788/09. A fs. 2/4 obra la liquidación por diferencias en importación. A fs. 5 se agrega el sobre contenedor de la destinación 09001IC01001187K. A fs. 11/16 obra la licencia automática previa de importación y a fs. 17 la determinación de la garantía. A fs. 31 la actora solicita la liberación de la mercadería bajo el régimen de garantía. A fs. 32 se dispone la apertura de sumario contencioso. A fs. 35/43 se incorporan fotografías de la mercadería en trato. A fs. 45 se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 10.11.10. A fs. 48/49 la actora manifiesta que procedió a inutilizar las mercaderías importadas con carácter de muestras, conforme la escritura que adjunta. A fs. 53/57 la actora contesta la vista. A fs. 60/61 se dicta la resolución DE PRLA 4732/14, por la cual se resuelve absolver a la actora. A fs. 62 se emite el dictamen 1913/14 (DV DSAD), que concluye que no corresponde aprobar la resolución absolutoria, por considerarse configurada la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA. A fs. 64/66 se dicta la resolución 1809/14 (SDG TLA), que no aprueba la resolución DE PRLA 4732/14. Finalmente, a fs. 67/68 se emite la resolución DE PRLA 9870/14, apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada –9870/14-, en cuanto condena a SPORTS & ADVENTURE S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA, se ajusta a derecho.

Mediante la destinación 09001IC01001187K la actora documentó la importación de: (i) 62 unidades de prendas de vestir clasificadas en la PA 6210.40.00.131K; (ii) 40 unidades de prendas de vestir clasificadas en la PA 6210.40.00.931D; (iii) 62 unidades de prendas de vestir clasificadas en la PA 6210.50.00.131Z; y (iv) 40 unidades de prendas de vestir clasificadas en la PA 6210.50.00.931T; declarando "INUMUE" en el campo "Opciones/Ventajas".

V.1.- Para la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la destinación aduanera y el resultado de la comprobación, y se requiere, además, que sea idónea para producir alguno de los efectos previstos en los incisos a), b) o c) del apartado 1 del art. 954.1 del CA.

Particularmente, dicho artículo establece: "*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;"*.

La Aduana imputó la citada infracción por considerar que la mercadería no se trataba de un bien de uso y no respondía a las características de "INUMUE", por no estar inutilizada. Asimismo, determinó que el valor declarado no se correspondía con el valor en aduana de la mercadería.

De acuerdo a lo informado por el servicio aduanero en su respuesta al oficio de fs. 60/67 de autos, el texto que valida la ventaja "INUMUE" indica: "Muestra ART. 560 C.A. sujeta al pago de tributos y/o gravámenes. El

servicio aduanero podrá exigir o disponer que bajo su control se proceda a su inutilización de acuerdo con el Art. 562 del C.A., no desvirtuando el carácter de la misma. Exenta de los Regímenes de Origen no Preferencial (Res. MEYOSP N° 763/96, modificatorias y complementarias), Etiquetado Textil (Res. MEYOSP N° 850/96), Certificado de Importación de Calzado –C.I.C.- (Res. MEyP N° 486/05), Certificación obligatoria Nota Externa N° 12/07 DGA y Res. N°7/09 MS Art. 5° y 10".

En cuanto al régimen de muestras, el art. 560 del CA indica que "*constituyen muestras los objetos representativos de una categoría determinada de mercadería ya producida, que estuvieren destinados exclusivamente a exhibiciones o demostraciones para concertar operaciones comerciales con dicha mercadería, y los objetos que fueren modelos de mercadería cuya producción se proyecta, siempre que en ambos supuestos su cantidad no excediere la que fuere usual para estos fines"*. Asimismo, el art. 561 sostiene que "*la importación y la exportación de muestras están exentas del pago de tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo cuando: a) no excedieren los valores máximos que fijare la reglamentación; b) por su cantidad, por su modo de presentación o por las demás características que determinare la reglamentación no fueren utilizables para una finalidad distinta de la establecida en el artículo 560*".

Sobre este punto, el art. 81 del decreto 1001/82 (BO: 27.05.82) señala que "*a los fines de lo previsto en el artículo 561, incisos a) y b), respectivamente, del Código Aduanero: 1. Fíjase en CIEN DOLARES ESTADOUNIDENSES (u$s 100) el valor máximo de la mercadería en aduana cuando se tratare de importación y de VEINTE MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (u$s 20.000) cuando se tratare de exportación, en ambos casos por cada libramiento. Estos valores regirán a partir de los SEIS (6) meses de la vigencia del presente decreto, en cuyo plazo la Administración Nacional de Aduanas instrumentará un sistema de control en resguardo de la renta fiscal. 2. El Ministerio de Economía queda facultado para reducir los valores máximos establecidos en el apartado 1 de este artículo, cuando existieren circunstancias que lo justifiquen. 3. La Administración Nacional de Aduanas considerará asimismo incluida dentro del concepto de muestra, a toda parte, porción, unidad o ejemplar, que sirviere o permitiere mostrar la calidad o utilidad de una mercadería, ya fuere por reconocimiento, físico analítico u otro procedimiento idóneo. No obstante, no se entenderá comprendida a la mercadería importada por una misma persona o exportada a un mismo destinatario, en cantidad tal que, considerada globalmente y teniendo en cuenta las circunstancias del caso, pudiere configurar una importación o exportación ordinaria"*.

Finalmente, el art. 562 establece que "*cuando se pretendiere importar o exportar muestras con exención del pago de los tributos que gravaren su importación o su exportación para consumo, de conformidad con lo previsto en el artículo 561, el servicio aduanero podrá exigir o disponer que bajo su control se proceda a su inutilización mediante la colocación de marcas indelebles, cortes, perforaciones u otros procedimientos que no desvirtúen su carácter de muestras pero que impidan su empleo en otro destino"*.

V.2.- En este caso, como ya se señaló, la Aduana consideró inicialmente que la mercadería no respondía a las características de "INUMUE", por no estar inutilizada. Luego de ello, de manera previa a contestar la vista en el sumario iniciado en su contra, la actora manifestó que procedió a inutilizar las mercaderías importadas con carácter de muestra, conforme acreditó con la escritura pública identificada bajo el número 25 (ver fs. 48/49 de las act. adm.).

Sobre tal base, el servicio aduanero resolvió absolver a la actora de la infracción imputada, mediante el dictado de la resolución DE PRLA 4732/14 (ver fs. 60/61 de las act. adm.). Allí, se indicó que surgía claramente de la normativa en análisis que para que las muestras se puedan importar con exención de derechos no es necesario que vengan inutilizadas, siendo el propio servicio aduanero quién debe determinar en cada caso cuando deben

inutilizarse. Asimismo, se consideró que la cantidad de mercadería y su valor hacían presumir que efectivamente se trataba de objetos representativos de una categoría determinada de mercadería, no importadas para ser comercializadas, sino importadas para su uso.

No obstante, la Subdirección General Técnico Legal Aduanera resolvió no aprobar la resolución absolutoria (ver fs. 65/66 de las act. adm.), bajo el fundamento de haberse comprobado que el documentante incurrió en declaración inexacta al haber declarado que la mercadería consistía en muestras inutilizadas, mientras que de la verificación física se comprobó que no se encontraban inutilizadas y, en consecuencia, no revisten el carácter de bien de uso. Tal inexactitud, según sus dichos, arroja una diferencia tributaria. Finalmente, se indicó que la inutilización denunciada por la actora fue realizada por sus propios medios y con posterioridad a la verificación física, circunstancia que no la exime de responsabilidad infraccional.

V.3.- Sentado lo que antecede, debe destacarse que existe una contradicción de parte de la propia Aduana, ya que del texto que válida la ventaja "INUMUE" en el SIM –ver fs. 60/67 de autos-, que es visualizado por los operadores al momento de la oficialización, surge inequívocamente que declarar dicha ventaja no significa que la mercadería deba estar inutilizada, sino que ello es facultad del servicio aduanero; mientras que el texto de la resolución general 1452/03, que aprobó las tablas codificadoras del SIM, define a la referida ventaja como muestras que se presenten inutilizadas. Sin perjuicio de ello, considerando que es la administración quien tiene a su cargo la correcta implementación del sistema informático al cual somete a sus administrados, debe primar lo indicado por el texto que valida la ventaja, por ser tal descripción la que visualizan los operadores –e.g. despachantes de aduana- al momento de oficializar la destinación; el principio de facilitación o celeridad del despacho impide un confronte permanente -o en tiempo real- con las normativas aplicables, frente a la confianza legítima en el sistema.

En consecuencia, de una correcta interpretación de lo citado *supra* en V.1.-, se desprende que el hecho de declarar la ventaja "INUMUE" no significa que la mercadería se trate de muestras inutilizadas, conforme el propio que valida la ventaja, a la vez que su inutilización no es un requisito ineludible para la importación de las muestras, sino que ello es facultad del servicio aduanero, quien *podrá* exigir o disponer que bajo su control se proceda a su inutilización mediante la colocación de marcas indelebles, *cuando se pretendiere importar muestras con exención del pago de los tributos que gravaren su importación*.

En el caso, las muestras no se encontraban exentas del pago de los tributos, conforme surge de la documentación obrante en el sobre contenedor de fs. 5 de las act. adm., por la simple razón de su valor en aduana superaba el valor máximo establecido por la reglamentación (art. 81 del decreto 1001/82).

En tal inteligencia, considero que no puede tener asidero el fundamento esgrimido por la Aduana respecto a que la inutilización denunciada por la actora fue realizada por sus propios medios y con posterioridad a la verificación física, toda vez que es el propio servicio aduanero quién pretendía, erróneamente, que la mercadería debía ingresar inutilizada. Va de suyo que, si la mercadería ingresaba al territorio inutilizada, tal acción iba a ser realizada por los propios medios de la importadora, o bien del vendedor del exterior, pero sin intervención del servicio aduanero. En consecuencia, si la Aduana pretendía que la mercadería sea inutilizada sin su intervención, mal puede ahora alegar su falta de participación para condenar a la actora.

En razón de lo expuesto, teniendo en cuenta la cantidad de mercadería importada, el valor en aduana denunciado y que la actora procedió efectivamente a su inutilización, pese a no encontrarse obligada a hacerlo, conforme la normativa transcripta *supra*, cabe concluir que la mercadería no fue importada con finalidad comercial, sino que fue importada para su uso, en calidad de muestra, por lo que no existió declaración inexacta al consignar la

ventaja “INUMUE”.

Lo apuntado es conteste con lo indicado en la factura comercial ADB09004, emitida por el vendedor SURFANIC, en cuanto a que la mercadería se trata de muestras sin valor comercial (ver documentación en el sobre contenedor de fs. 5 de las act. adm.).

V.4.- Resuelto lo anterior, resta expedirse sobre la supuesta diferencia detectada en el valor en aduana de la mercadería, que habría ocasionado el perjuicio fiscal endilgado.

Al respecto debe señalarse, en primer lugar, que las muestras no fueron exentas del pago de los tributos a la importación, toda vez que conforme surge de la documentación obrante en el sobre contenedor de fs. 5 de las act. adm. se abonaron derechos de importación a una alícuota del 35%.

En segundo lugar, se observa de la liquidación de fs. 2/4 de las act. adm. que la Aduana no cuestionó el valor en aduana declarado por la actora, sino que determinó diferencias tributarias por aplicación de un derecho de importación específico de U$S21 por kilogramo. Si bien tal proceder no fue justificado por el servicio aduanero, se desprende de la liquidación en cuestión que la actora había manifestado que la mercadería era importada desde un país de la OMC, en tanto que según el resultado de la comprobación cabría indicar “China”, de lo que se deriva que la Aduana habría considerado a China como un país que no forma parte de la OMC, procediendo en consecuencia a liquidar el derecho de importación específico, en sustitución del derecho de importación *ad valorem* liquidado e ingresado por la actora. En tal caso, asiste razón a la recurrente en cuanto manifiesta que China es un país miembro de la OMC desde el 11.12.01.

Por ello, considerando que no existió en el caso declaración inexacta, sumado a que la Aduana tampoco justificó adecuadamente la supuesta diferencia detectada en el valor en aduana, ni el perjuicio fiscal endilgado, es que corresponde revocar la resolución apelada.

Por los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución DE PRLA 9870/14, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12147-320-2009, en cuanto condena a SPORTS & ADVENTURE S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que por razones de economía procesal se dan aquí por reproducidos los considerandos I a IV del voto del Dr. Juan Manuel Soria.

Que adhiero al considerando V de dicho voto en cuanto tiene por acreditados los hechos de la causa: la oficialización de la destinación de importación para consumo N° 09 001 IC01 001187 K el día 18 de noviembre de 2009, por la vía postal, con asignación de canal rojo; la verificación practicada por la División Verificación de la Aduana de Buenos Aires, Sección EPI; la comprobación de que la mercadería —prendas de vestir de origen chino documentadas en cuatro ítems bajo las posiciones arancelarias 6210.40.00.131K, 6210.40.00.931D, 6210.50.00.131Z y 6210.50.00.931T— no se presentó inutilizada no obstante haber sido declarada bajo la ventaja INUMUE en el campo Opciones/Ventajas de la destinación; y la liquidación por diferencias de fs. 2/4 de las actuaciones administrativas, en la que el servicio aduanero calculó un perjuicio fiscal de USD 3.578,56 en

concepto de diferencia de tributos.

Que, sin embargo, me aparto parcialmente de los fundamentos expuestos en el considerando V de dicho voto, por cuanto, a mi criterio, la declaración de la ventaja INUMUE con mercadería no inutilizada constituyó una declaración inexacta, aunque la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA no se encuentra configurada en el caso, toda vez que dicha inexactitud no produjo ni pudo producir el perjuicio fiscal exigido por esa norma como elemento constitutivo del tipo. Ello no obstante, la conducta desplegada resulta sancionable bajo una figura distinta, conforme se expondrá a continuación.

II.- Que el Anexo XVIII de la Resolución General AFIP N° 1452/2003 —que aprobó las Tablas Codificadoras del Sistema Informático María (SIM)— define la **ventaja INUMUE** en los siguientes términos: ***"Muestras que se presenten inutilizadas exentas de la presentación de Certificado de Origen (R.763/96 MEOSP y mod.) y del Régimen de Identificación y Etiquetado (R.850/96 MEOSP), no así del pago de tributos y/o gravámenes que le correspondiera."*** (negritas y cursiva me pertenecen).

Siendo el texto de la descripción normativa claro e inequívoco, no cabe apartarse de su literalidad. Conforme lo establece el art. 2° del Código Civil y Comercial de la Nación, la ley debe ser interpretada teniendo en cuenta, ante todo, sus palabras; y cuando éstas no ofrecen duda, la hermenéutica se agota en ellas sin necesidad de acudir a criterios subsidiarios. La expresión “que se presenten inutilizadas” no admite una lectura que la prive de contenido ni que traslade su cumplimiento a un momento ulterior al ingreso de la mercadería al territorio aduanero.

Que de la lectura de dicha descripción normativa surge con claridad que la ventaja INUMUE condiciona su aplicación a que las muestras se presenten “**inutilizadas”**, es decir, que ese sea su estado físico al momento del ingreso al territorio aduanero. No se trata de una facultad del servicio aduanero ni de una obligación diferida: es una condición de hecho que define el tipo de muestra habilitada para acceder a la ventaja. La verificación practicada en canal rojo constató que la mercadería no se encontraba inutilizada, circunstancia que determina que la declaración de la ventaja INUMUE no se correspondía con la realidad de la mercadería importada, configurándose una diferencia entre lo declarado y lo comprobado que constituye el presupuesto objetivo de una declaración inexacta.

Que no obsta a esta conclusión lo dispuesto en el art. 562 CA, en cuanto faculta al servicio aduanero a exigir o disponer la inutilización de muestras bajo su control. Dicha norma regula una potestad administrativa; no define el contenido de la ventaja INUMUE ni releva al declarante de la condición de hecho que esa ventaja expresamente requiere según la descripción aprobada por la RG AFIP 1452/2003. El problema en autos no radica en si la inutilización era o no exigible conforme el CA, sino en que el declarante eligió una ventaja cuya descripción sistémica presupone un estado físico de la mercadería al momento del ingreso que la verificación demostró inexistente.

Que cabe señalar, asimismo, que el declarante contaba con otras opciones disponibles en el SIM para documentar la importación de muestras sin inutilizar. El mismo Anexo XVIII de la RG AFIP 1452/2003 contempla la ventaja MUESTRAS.R.92/98 -que exime los requisitos de la Res. N° 92/98 SICyM para muestras definidas en el art. 560 CA, sin condicionar su aplicación al estado físico de la mercadería, y cuya utilización requería la declaración jurada de no comercialización prevista en el Anexo XVII de la misma norma- y la ventaja MUESTRA_100, de descripción genérica. La elección de INUMUE, en este contexto, no fue un error indiferente entre opciones equivalentes: fue la selección de la única ventaja que, a cambio de la inutilización previa, eximía específicamente de la presentación del Certificado de Origen (Res. 763/96 MEOSP) y de la documentación del Régimen de

Identificación y Etiquetado (Res. 850/96 MEOSP).

Que, por lo demás, no escapa al suscripto que de las propias actuaciones surge una circunstancia que refuerza la afectación al control aduanero aquí verificada: la declaración de la ventaja INUMUE tuvo como efecto concreto -cualquiera fuera la intención de los sumariados- eludir la exigencia de la Licencia Automática Previa de Importación (LAPI) que las posiciones arancelarias declaradas requerían y que no obraba en poder de los sumariados al momento de la oficialización de la destinación IC01. La ventaja INUMUE, al describir muestras inutilizadas, eximía al declarante de ese requisito previo de control. Que la LAPI fue tramitada y obtenida con posterioridad -N° 09 001 LAPI 149645 K, oficializada el 23/12/2009- demuestra que su obtención era perfectamente posible y que nada impedía regularizar la situación por la vía que la normativa preveía antes de oficializar la importación a consumo. La declaración de una condición -la inutilización de la mercadería- que la verificación practicada en canal rojo demostró inexistente tuvo, en los hechos, el efecto de sortear ese control previo. Ello confirma, de modo contundente, que la conducta desplegada afectó el control aduanero en los términos del art. 995 CA.

Que a igual conclusión conduce advertir que los sumariados contaban también con la posibilidad de documentar la operación como una importación a consumo ordinaria, sin invocar régimen de muestras alguno. Esa vía, sin embargo, hubiera exigido presentar la totalidad de la documentación requerida para las posiciones arancelarias declaradas —entre ella, el Certificado de Origen no preferencial (Res. 763/96 MEOSP), la documentación del Régimen de Identificación y Etiquetado (Res. 850/96 MEOSP) y la propia LAPI—, documentación que, según se desprende de las actuaciones, no obraba en su poder al momento de la oficialización. La ventaja INUMUE operó, en los hechos, como el único camino que permitía soslayar simultáneamente todos esos requisitos, a costa de declarar una condición —la inutilización de la mercadería— que la verificación en canal rojo demostró inexistente. Que los sumariados hayan recurrido a esa ventaja en esas circunstancias no hace sino confirmar que la afectación al control aduanero no fue un resultado accidental sino la consecuencia directa y objetiva de la declaración efectuada.

III.- Que, establecida la existencia de una declaración inexacta, corresponde determinar si la misma configura la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA, figura bajo la cual fue imputada y juzgada la recurrente en sede administrativa.

Que el art. 954 ap. 1 inc. a) CA requiere que la declaración inexacta produzca o pueda producir un perjuicio fiscal. La liquidación por diferencias de fs. 2/4 de las actuaciones administrativas imputó un perjuicio fiscal de USD 3.578,56, sustentado íntegramente en la aplicación de derechos de importación específicos bajo la premisa de que la República Popular China no revestía la condición de país miembro de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Que dicha premisa es manifiestamente incorrecta. La República Popular China se incorporó como miembro pleno de la OMC el 11 de diciembre de 2001, con anterioridad en casi ocho años a la oficialización de la destinación de autos, circunstancia de público y notorio conocimiento en el ámbito del comercio exterior internacional.

Que tal circunstancia tiene una consecuencia jurídica directa sobre la liquidación diferencial. El concepto recaudatorio aplicado -código 059 del Anexo XX de la RG AFIP 1452/2003, denominado "Der.Especif.OMC"- opera exclusivamente respecto de países no miembros de la OMC. Al ser China un país miembro desde 2001, la aplicación de dicho derecho específico en la liquidación de fs. 2/4 de las actuaciones administrativas carecía de sustento normativo. En consecuencia, el perjuicio fiscal allí calculado no constituye un perjuicio real ni potencialmente acreditable, pues descansa sobre una premisa fáctica y jurídica errónea.

Que siendo el perjuicio fiscal el elemento constitutivo del tipo exigido por el art. 954 ap. 1 inc. a) CA, y no habiéndose acreditado en autos perjuicio fiscal alguno sobre bases normativas válidas, la infracción prevista en dicha norma no se encuentra configurada en el caso.

IV.- Que, sin embargo, la circunstancia de que la declaración inexacta no configure el tipo del art. 954 ap. 1 inc. a) del CA no agota el análisis de la conducta desplegada por los sumariados. En efecto, este Tribunal resulta competente para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, conforme lo dispuesto en el art. 1143 CA.

Que la declaración de la ventaja INUMUE con mercadería no inutilizada produjo un efecto concreto sobre el control aduanero: privó al servicio aduanero de la documentación que, de haberse declarado correctamente, hubiera debido presentarse. La ventaja INUMUE exime al declarante de la presentación del Certificado de Origen no preferencial exigido por la Res. MEOSP N° 763/96 y del cumplimiento del Régimen de Identificación y Etiquetado establecido por la Res. MEOSP N° 850/96. Ambas exigencias documentales están directamente vinculadas al control que el servicio aduanero ejerce sobre el origen de las mercaderías y sobre su identificación, en particular respecto de prendas de vestir provenientes de la República Popular China, sector históricamente sometido a vigilancia en materia de antidumping y de medidas de salvaguardia. La condición que habilitaba la eximición -la inutilización de la mercadería- tenía una lógica precisa en el sistema: una muestra genuinamente inutilizada, por no ser comercializable, no justifica ese control. Al no estar inutilizada, la razón de ser de la eximición desaparecía y el control documental recobra toda su pertinencia.

Que la transgresión a los deberes documentales derivados de las Res. 763/96 y 850/96 MEOSP, ocasionada por la declaración de una ventaja cuya condición habilitante no se cumplía, configura la infracción formal prevista y penada en el art. 995 CA, en cuanto se verifica una transgresión a deberes impuestos en la reglamentación aduanera que afectó o pudo afectar el control aduanero. El fundamento de la punibilidad en este encuadre no es el perjuicio fiscal -causal descartada en los considerandos precedentes-, sino la afectación autónoma al control aduanero, que constituye una causal independiente expresamente prevista en el texto del art. 995 CA.

Que el distinto encuadre legal aquí efectuado no afecta la garantía de la defensa en juicio, toda vez que los hechos juzgados son los mismos que fueron objeto de debate y prueba durante la tramitación del sumario administrativo. La subsunción en una figura de sanción notoriamente inferior a la prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) CA no coloca a los recurrentes en peor situación que la que tenían al interponer el recurso, descartándose así toda vulneración al principio de *reformatio in pejus*. Rige en la materia el principio *iura novit curia*, en virtud del cual el juzgador no se encuentra limitado por las calificaciones jurídicas sostenidas por las partes, sino que puede -y debe- subsumir los hechos probados en el tipo legal que corresponda. En este sentido, la CSJN ha afirmado que "*la normativa procesal, indispensable y jurídicamente valiosa, no se reduce a una mera técnica de organización formal de los procesos sino que, en su ámbito específico, tiene como finalidad y objetivo ordenar adecuadamente el ejercicio de los derechos en aras de lograr la concreción del valor justicia en cada caso y salvaguardar la garantía de la defensa en juicio, ello no puede lograrse si se rehúye atender a la verdad objetiva de los hechos que de alguna manera aparecen en la causa como de decisiva relevancia para la justa decisión del litigio*" (Fallos 302:1611).

Que en atención a las características de la operación -204 unidades de prendas de vestir con un valor FOB total de USD 612, ingresadas por vía postal con asignación de canal rojo, calificadas por el propio proveedor como muestras sin valor comercial- y a la gravedad relativa de la falta en el contexto de la infracción formal descripta, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 915 CA, considero ajustado a derecho imponer una multa de pesos tres mil ($ 3.000).

V.- Que corresponde ahora analizar la responsabilidad de la despachante de aduana MARIELA ESTHER ROSTAN en el marco del reencuadre propuesto.

Que la recurrente centró su defensa en haber documentado la destinación de conformidad con la descripción que surgía de la documentación complementaria aportada por la importadora, sin cuestionar la elección de la ventaja INUMUE ni expresar agravio específico en relación a las exigencias que dicha ventaja imponía. Sobre esa base corresponde examinar el alcance de las obligaciones a cargo del despachante de aduana y si las mismas fueron debidamente cumplidas en el caso.

Que conforme lo dispone el art. 36 ap. 2 del CA, el despachante de aduana no actúa únicamente como mandatario de su representado, sino también como auxiliar calificado del servicio aduanero. En tal carácter, le incumbe dar cumplimiento, de modo objetivo y autónomo, a lo dispuesto por el art. 332 ap. 2 del CA, que le impone la obligación de declarar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el correcto control de las operaciones que se documentan. Esta doble función —representante del importador y auxiliar del servicio aduanero— le impide limitarse a la mera transcripción de la información que le brinda su mandante, pues actúa como profesional obligado a controlar todo aquello que haga al correcto trámite encomendado.

Que la elección de la ventaja a declarar en el campo Opciones/Ventajas de una destinación aduanera es una decisión que compete directa y exclusivamente al despachante de aduana en ejercicio de su función técnica. A diferencia de otros elementos de la declaración -como el valor o la descripción de la mercadería- que pueden nutrirse de la información aportada por el mandante, la selección de la ventaja aplicable requiere el conocimiento de las tablas codificadoras del SIM, de las condiciones que cada ventaja impone y de la adecuación entre esas condiciones y el estado real de la mercadería. Ese conocimiento es propio del despachante y no puede ser transferido ni delegado en el importador.

Que en el caso, la ventaja INUMUE requería, según la descripción del Anexo XVIII de la RG AFIP 1452/2003, que las muestras se presentaran inutilizadas. El estado físico de la mercadería es un dato verificable al momento de confeccionar la declaración, o al menos uno respecto del cual el despachante tenía el deber de requerir información precisa a su mandante antes de proceder a la elección de la ventaja. No surge de las actuaciones que la despachante haya requerido confirmación alguna sobre el estado de inutilización de la mercadería, ni que haya advertido a su cliente sobre las condiciones que INUMUE imponía, ni que haya dejado constancia de haber actuado en base a instrucción expresa en tal sentido.

Que en esta materia rige el principio establecido en el art. 902 ap. 2 del CA, conforme al cual la ignorancia o el error de hecho o de derecho no constituyen eximentes de sanción para quienes actúan como profesionales auxiliares del servicio aduanero.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene resuelto de modo reiterado que, atento el rol que desempeña el despachante de aduanas al confeccionar los documentos con los cuales se llega a cometer infracción por consignarse manifestaciones inexactas, puede ser considerado autor de aquellas, por lo que no cabe, como principio, excluirlo de la hipótesis legal de responsabilidad, tanto en materia de importación como de exportación (conf. "PEREZ NIELSEN, OSCAR ROBERTO c/ ESTADO NACIONAL s/ NULIDAD DE RESOLUCIÓN - ADUANA" - Id SAIJ: SUK0000462).

Que en virtud de lo expuesto, la despachante de aduana MARIELA ESTHER ROSTAN incumplió las obligaciones a su cargo en el nivel de diligencia que le resultaba exigible, correspondiendo mantener su condena solidaria en los términos del reencuadre aquí propuesto.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, la Ley N° 27.743 previó un régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, aduaneras y de la seguridad social. Su art. 7°, párrafo quinto, establece que cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de marzo de 2024, inclusive.

Que la Resolución General AFIP N° 5525/2024, reglamentaria de la Ley 27.743, dispone en su art. 22 que el beneficio de condonación se aplicará, en materia de infracciones aduaneras, al universo de las infracciones previstas en el art. 995 CA, en todos los casos de la Ley N° 22.415 y sus modificaciones, en la medida en que no se encuentren firmes ni abonadas.

Que la infracción de autos fue cometida en el año 2009, con anterioridad al 31 de marzo de 2024, y la multa aquí impuesta no se encuentra firme ni abonada. En consecuencia, corresponde declarar que la multa impuesta en el punto 2 de la parte dispositiva se encuentra condonada de pleno derecho en los términos de la Ley N° 27.743 y de la RG AFIP N° 5525/2024, y así se declara.

VII.- Que en lo que respecta a las costas, las mismas deberán imponerse en el orden causado, atento a que los recurrentes no resultan absueltos sino condenados en figura menor cuya multa opera condonada por ministerio de la ley, circunstancia que justifica la distribución simétrica. Ello con excepción de la tasa de actuación por ante este Tribunal, que queda a cargo de las actoras.

Por ello, VOTO POR:

Revocar la **Resolución DE PRLA N° 9870/2014**, recaída en la Actuación N° 12147-320-2009, en cuanto condena a la firma **SPORTS & ADVENTURE S.A.** (CUIT 30-70804602-3) y a la despachante de aduana **MARIELA ESTHER ROSTAN** (CUIT 27-92630543-9) por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 ap. 1 inc. a) del CA respecto de la mercadería amparada por la destinación N° 09 001 IC01 001187 K; y reencuadrar la conducta de ambas sumariadas y condenarlas en forma solidaria en los términos del art. 995 del CA al pago de una multa de pesos tres mil ($ 3.000), conforme los fundamentos de hecho y derecho precedentemente expuestos; y declarar que dicha multa se encuentra condonada de pleno derecho en los términos de la Ley N° 27.743 y de la RG AFIP N° 5525/2024, conforme los fundamentos desarrollados en el considerando VI; e imponer las costas por su orden, con excepción de la tasa de actuación por ante este Tribunal, que queda a cargo de las actoras.

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

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

1.- Revocar la resolución DE PRLA 9870/14, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12147-320-2009, en cuanto condena a SPORTS & ADVENTURE S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA.

2.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 CA).

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Segura por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.06.24 18:39:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.06.24 19:12:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.06.25 16:20:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.25 16:21:31 -03:00