CAF 14.075/2025

"Fabio Carlos (TF 75547720-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 1 de abril de 2026.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 6/02/2025, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- confirmó la Resolución nro. 253/2019 (AD CAMP) dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de Campana, en la Actuación Administrativa nro. 12578-189-2014, con costas a la actora (art. 1163 del CA) (ver fs. 284/289 del DEO).

Para así resolver, en primer lugar, aclaró que, correspondía mencionar que la recurrente centraba su defensa a la responsabilidad que le cabía en virtud de haber intervenido en la destinación de exportación aquí involucrada siguiendo las instrucciones y en base a la documentación brindadas por su mandante (la firma exportadora), sin expresar agravio alguno en cuanto a la inexistencia de una declaración inexacta, por lo que la cuestión llevada a conocimiento se debía centrar en dicho aspecto.

Precisó que, en relación a la responsabilidad del Despachante de Aduana, referida a la clasificación arancelaria, en tanto la misma se realizaba a través de un método lógico y sistemático que de acuerdo a las normas y principios establecidos en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías (S.A.) y en la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M.) permitían identificar a través de un código numérico y su correspondiente descripción, el universo de mercaderías, a fin de determinar el tratamiento tributario e impositivo, las intervenciones que podía poseer y formalidades y requisitos que podían ser necesarios para importar o exportar.

Especificó que, consistía en una operación de interpretación jurídica de las normas del Sistema Armonizado para encuadrar a una mercadería, primariamente, en una partida del S.A. y, finalmente, en una posición arancelaria o ítem de la N.C.M., o bien en una posición del Sistema Informático Malvinas (S.I.M.) en caso de existir desdoblamiento. Tal como se encontraba concebido el Sistema Armonizado, resultaba posible clasificar a cualquier mercadería en una posición arancelaria o ítem aplicando las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Armonizado.

Indicó que, conforme la Regla General 1, la clasificación a nivel de partida estaba determinada por el texto de las partidas y las notas de sección o de capítulo.

Recordó que, conforme el art. 36.2. del CA el despachante de aduana no es solo un dependiente que cumple instrucciones de su representado, sino un auxiliar calificado del servicio aduanero, entre cuyas funciones se encuentra, también, la de cumplir, de modo objetivo y autónomo, lo dispuesto por el art. 332.2 del CA, que establece la obligación de declarar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate.

Alegó que, en función de las atribuciones conferidas por el C.A. y de las responsabilidades asumidas como auxiliar del comercio exterior, el responsable legal de la correcta clasificación arancelaria es el despachante de aduana. Ello así en virtud del plexo normativo elaborado al momento de poner en funcionamiento el entonces Sistema Informático María de declaración aduanera, actual Sistema Informático Malvina.

Adujo que, la ley 25.986 (B.O. del 05/01/2005), derogó el art 957 del Código Aduanero que establecía *“La clasificación inexacta comprendida en cualquier declaración relativa a operaciones o a destinaciones de importación o de exportación no será punible si se hubieren indicado todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero la correcta clasificación arancelaria de la mercadería de que se tratare.”*

Apuntó que, actualmente y, al implementarse la declaración informática de la destinación aduanera, la responsabilidad recae sobre el Despachante de Aduana.

Postuló que, *“La Corte Suprema 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 falsas manifestaciones, puede ser considerado como 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” (PEREZ NIELSEN, OSCAR ROBERTO c/ ESTADO NACIONAL s/ NULIDAD DE RESOLUCION - ADUANA Cámara Nac. Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Capital Federal C.A.B.A.).*

Consideró que, adicionalmente no podía soslayarse la particular diligencia que le resultaba exigible en su función ante la sensible diferencia de

tratamiento arancelario entre las posiciones arancelarias que podían corresponder a la mercadería que debía clasificar.

Destacó que, en consecuencia, correspondía que el despachante extremara los recaudos en la clasificación arancelaria, dejando constancia de ello.

Argumentó que, conforme el principio sentado en el art. 908 del CA, el despachante de aduana no era responsable en materia infraccional si probaba haber cumplido las obligaciones a su cargo.

Expuso que, ello fue interpretado por la jurisprudencia, en general, como que no resulta responsable el despachante que no se apartó de las instrucciones impartidas por su mandante.

Al respecto, entendió que, tal generalización no podía extenderse, sin embargo, de modo indiscriminado, obviando el alcance del art. 36.2 del CA y, menos, el de su art. 902 inc. 2 que, para la materia infraccional, establece como principio que la ignorancia o el error de hecho o de derecho no constituyen eximentes de sanción.

Destacó que, el despachante de aduana no actúa solamente como mandatario del importador/exportador, sino que también es un profesional (de allí la aplicabilidad del art. 902 inc. 2 del CA) que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías -art. 36.2. del CA-. En ese aspecto, debía colaborar eficazmente con el servicio aduanero.

Ponderó que, el solo hecho de invocar haber seguido instrucciones de su mandante, no podía resultar eximente de responsabilidad en los términos del art. 908 del CA, cuando no podía demostrarlo o bien, cuando había sido negligente en el ejercicio de sus funciones propias.

Puntualizó que, esa situación no estaba acreditada en autos, pues el descargo efectuado a fs. 39/40 y vta. (refoliado de las act. adm.), se realizó fuera del plazo otorgado para contestar la corrida de vista en sede aduanera lo que impidió acreditar los extremos invocados, ya que, para que se libere de las sanciones que le pudieren corresponder, no sólo habría de presentar las órdenes que le fueron impartidas por el mandante –circunstancia no acreditada en autos–, sino también probar la existencia de alguna causal de exculpación –circunstancia tampoco acreditada en autos– (Sala III, de esta Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, “YPF SA (TF 15412- A) c/ DGA”, Causa N° 14467/04, del 16/02/2009).

Adujo que, en idéntico sentido y en un precedente similar al presente se había expedido la Sala III de esta Cámara Nac. de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en los autos “OMYA Argentina SA (TF 30612-

A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", manifestando expresamente que: *"… el despachante de aduana no interviene únicamente como un mandatario, sino también como un auxiliar del servicio aduanero, en una particular relación que le exige el mayor respeto de las normas legales y de los principios de veracidad y buena fe frente a la administración, impidiendo la realización de hechos que puedan producir un perjuicio al fisco nacional. … como auxiliar del servicio aduanero no debe limitarse a la mera trascripción de la información que le brinda el importador o exportador, pues actúa como profesional obligado a controlar todo aquello que haga al correcto trámite encomendado".*

Hizo hincapié en que, la cuestión clasificatoria de autos exigía un comportamiento diligente al momento de la confección de la declaración comprometida, de lo que no había ninguna evidencia; por el contrario, desde la misma argumentación del despachante se verificaba la situación opuesta, al descansar sobre una justificación genérica.

Resaltó que, el despachante se especializa en la clasificación arancelaria y, por lo tanto, es un conocedor de las reglas generales para la interpretación del Sistema Armonizado.

Puso de relieve que, el despachante no demostró -siquiera lo insinuó- haberle requerido a su cliente información adicional relativa a las características de la mercadería (si era una mezcla, homogénea o heterogénea, porcentajes de los componentes, etc.), más allá de la emergente de la factura comercial y documentación adjunta.

En virtud de lo expuesto, entendió que, el despachante de aduana Carlos Esteban Fabio incumplió las obligaciones a su cargo, en el nivel de diligencia que le resultaba exigible en un caso como el de autos.

Por último, añadió que, el registro de un despacho aduanero de importación o de exportación, según el caso, el declarante solicita un destino aduanero respecto de las mercaderías involucradas, por un lado, y, por el otro, en el mismo acto efectúa la declaración comprometida sobre la que reposa el instituto del sistema de despacho en confianza, con sus consecuencias tributarias. Resulta un principio fundamental que, a partir de la confianza en la veracidad y exactitud de esa declaración se sostiene el referido instituto, siendo así posible el libramiento continuo de mercadería sin proceder a su verificación en la totalidad de las operaciones de comercio exterior.

Puntualizó que, desde la implementación y generalización del SIM, al no contar ese sistema informático con un campo de texto libre para describir a las mercaderías, la descripción viene dada fundamentalmente por la glosa de la

posición arancelaria en la nomenclatura, la que en definitiva resulta de la tarea clasificatoria que lleva adelante el despachante.

Expuso que, en el caso de autos, la declaración comprometida fue formalizada mediante el SIM y la descripción y clasificación de la mercadería no debía resultar compleja, no habiendo el despachante aportado elementos de convicción suficientes que permitan justificar su conducta displicente al declarar una mercadería bajo una PA errónea, conducta que resultaba incompatible con las directrices de los arts. 36.2., 332.2, 902.2 y 908 del CA.

II.- Que disconforme con lo resuelto, interpuso recurso de apelación, la parte actora con fecha 17/02/2025, fundándolo el 25/03/2025, el que no fue replicado por la contraria (fs. 301/306 del DEO).

Sostiene la recurrente que el fallo impugnado intenta sustentar una sanción represiva penal (como es la prevista en el art. 954 del C.A.), en base a reprochar el supuesto incumplimiento de una supuesta obligación a su cargo, que resulta de cumplimiento imposible y extraña a sus obligaciones reglamentarias como auxiliar del servicio aduanero.

Advierte que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación resulta contradictorio con otro fallo de ese organismo jurisdiccional administrativo, ante un caso idéntico que se encuentra firme a la fecha y cita el precedente.

Aduce que el fallo apelado se fundamenta en que no fue cuestionado que existiera una declaración inexacta y que tal inexactitud se encuentra comprobada con el confronte entre el resultado del minucioso, protocolo de análisis realizado que indica una posición arancelaria para la mercadería en trato que difiere de la declarada en el permiso de embarque.

Considera que el pronunciamiento mayoritario exhibe un fundamento inicial aparente, toda vez que no se encuentra en condiciones técnicas, ni jurídicas, de argumentar, sobre la corrección o no del resultado del análisis y derivado exclusivamente de ello, la mutación del encuadramiento arancelario y su derivación en orden a la declaración comprometida.

Destaca que ello ocurre debido a que la cuestión versa sobre la composición química del producto exportado y no sobre un aspecto de su incumbencia profesional o de sus posibilidades de controlar o controvertir.

Alega, que, en efecto, no se encuentra controvertido que el cuestionamiento gira en torno a las calidades de la mercadería y que su determinación, fue producto de un específico análisis por un organismo especializado realizado sobre una muestra representativa de la mercadería exportada.

Argumenta que tampoco se encuentra controvertido que su parte ha dado cumplimiento a las instrucciones recibidas, en relación a las características de una mercadería con la que jamás ha tenido contacto físico.

Añade que idéntica ausencia de cuestionamiento, exhibe la documentación aportada, la cual da cuenta de las instrucciones dadas por el exportador y la coincidencia entre eso y el contenido de la declaración comprometida.

Pone de relieve que, al respecto, la demandada, no ha puesto en tela de juicio la documental más allá de su respuesta abstracta a la demanda, que incluso refiere a otra destinación y argumenta sobre un aspecto que no es el aquí cuestionado.

Hace hincapié en que la diferencia sólo fue advertida, luego de la realización de un minucioso, análisis por un organismo especializado, siendo el exportador, quien conoce el producto y quien emitió las instrucciones escrupulosamente cumplidas en la declaración de la destinación, cuestión que no se encuentra aquí en disputa.

Cita jurisprudencia del TFN.

Señala que, en el presente caso, no está en disputa el cumplimiento por parte del despachante de aduanas, de las instrucciones del exportador, ni tampoco estas han sido tildadas de inverosímiles.

Insiste en que, en el *sub examine*, el punto en cuestión es la composición del producto exportado, cuya determinación surgió de un análisis efectuado sobre muestra de la mercadería que debió ser efectuado por un ente experto en la materia.

Expone que, el fallo impugnado, pretende sustentar una sanción penal, en base al reproche de no haber cumplido alguna diligencia -que no especifica- de imposible cumplimiento y que no está a su alcance.

A modo de conclusión, apunta que, el cambio de encuadramiento arancelario surgió sólo a partir de un minucioso estudio realizado en base a una muestra y no respecto a documentos que estuvieran en la esfera de actuación del despachante de aduanas, quien ajustó su actuación a la normativa vigente, sin ocultamientos, ni distorsión alguna del contenido de la declaración comprometida y sus documentos complementarios.

III.- Que, previo a resolver, debe aclararse que no resulta materia de controversia en esta instancia que se haya configurado la infracción prevista en el artículo 954 inc. a) del Código Aduanero, en tanto no se han discutido los hechos en la cual se funda la imputación de la infracción; sino que aquí se debate cuál es

la responsabilidad que le cabe al actor en su rol de despachante de aduana frente a la declaración inexacta en el P.E 14008EC01007017H.

IV.- Que sentado ello, cabe recordar que, el art. 36 del C.A. dispone que *"– 1. Son despachantes de aduana las personas de existencia visible que, en las condiciones previstas en este código realizan en nombre de otros ante el servicio aduanero trámites y diligencias relativos a la importación, la exportación y demás operaciones aduaneras. 2. Los despachantes de aduana son agentes auxiliares del comercio y del servicio aduanero".*

El art. 902 del C.A. establece que: *"– 1. No se aplicará sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes inherentes al régimen, operación, destinación o a cualquier otro acto o situación en que interviniere o se encontrare, salvo los supuestos de responsabilidad por hecho de otro previsto en este código. 2. La ignorancia o el error de hecho o de derecho no constituyen eximentes de sanción, salvo las excepciones expresamente previstas en este código".*

Por su parte, el art. 908 del C.A. prevé que: *"El despachante de aduana que cometiere una infracción aduanera en ejercicio de las funciones previstas en el artículo 36, apartado 1, es responsable de las sanciones correspondientes, salvo que probare haber cumplido con las obligaciones a su cargo. En este último supuesto, la persona representada será responsable por la infracción aduanera cometida".*

En relación a ello, cabe mencionar que, si bien el despachante de aduanas actúa como un mandatario del importador y exportador, lo hace también como auxiliar del servicio aduanero en una particular relación que le exige el mayor respeto de las normas legales, y a los principios de veracidad y buena fe frente a la Administración, impidiendo la realización de hechos que puedan producir un perjuicio al Fisco Nacional (conf. esta Cámara de Apelaciones, Sala IV *in re* "Cassanello, José Luis c/ ANA (Resol 137/97)", del 13/03/01, y Sala III *in re* "Baronio Emilio José c/ DGA s/ Administración Nacional de Aduanas", del 18/12/06 y Causa 63.846/19 *in re* "Wal Mart Argentina S.R.L TF 33.723-A y otro c/DGA s/ recurso directo", sentencia del 08/09/21).

Pues, como mandatario del importador, el despachante de aduana, debe actuar dentro de los límites de las instrucciones impartidas por éste, debiendo resguardar su responsabilidad y acreditar la existencia de tales órdenes para verse liberado de las eventuales sanciones por ilícitos que se cometan en las operaciones que realicen (conf. esta Cámara, Sala IV *in re* "Nadia SCA s/ apelación", del 15/04/83, y Sala III *in re* "De Giácomo, Juan Carlos c/ DGA", del 23/09/08 y "Vecchio Sergio Adrián (TF 29639-A) c/ DGA", del 15/03/18).

#39971807#493688776#20260331173806004

En efecto, el art. 908 del C.A. requiere para eximirlo de responsabilidad que pruebe haber cumplido con las obligaciones a su cargo, consagrando de tal forma una inversión de la carga de la prueba.

Por tal razón, para verse liberado de sanción, no resulta suficiente la mera invocación de las órdenes, sino que al poner la norma a su cargo la obligación de probar la existencia de la causal de exculpación, debe aportar algún elemento de prueba para acreditar que su mandante le impartió las instrucciones expresas (conf. esta Sala III *in re* "YPF SA c/ DGA", del 16/02/09).

V.- Que, en el caso en examen, de las constancias obrantes, en el DEO **18278376, se desprende que:**

(i) con fecha 11/07/2014, la firma Agroindustria Madero remitió un mail al socio del actor, señor Fabián Hernando, en los siguientes términos: *"SOLICITUD DE PERMISO DE EMBARQUE:* ***solicitamos la instrumentación de un permiso*** *acorde a la presente información: aproximadamente* ***310 MT de Balanceado Extrusado*** *en containers 14*20 fecha de consolidado: martes 15 de julio. CON CERTIFICADO SANITARIO". "****NMC:2309.90.10.900****. Precio unitario y condición de venta: USD 406/MT FOB Terminal Las Palmas, Bs. As. Arg, según detalle en Proforma Nro. 2368 enviada para SENASA (…)".*

(ii) con fecha 11/07/2014 la empresa Agroindustria Madero emitió la factura Proforma N° 2368 al cliente Batevin, con domicilio en la ciudad de Montevideo, Uruguay, relativa a 310 Toneladas métricas de "Balanceado Extrusado" por USD 125.880.

(iii) con fecha 11/07/2014 se oficializó el P.E 14008EC01007017H, declarándose 310 toneladas de mercadería descripta *como "Los demás (R2012/93 ANA). Preparaciones destinadas a proporcionar al animal la totalidad de los elementos nutritivos necesarios para una alimentación diaria, racional y balanceada. Los demás Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales"*, **PA: 2309.90.10.900P.**

(iv) "**Permiso de Embarque para Exportación Provisorio. Coordinación de Fiscalización de Alimentos para Animales Resolución 449/2004 y 1123/2004. SENASA"**, emitido el 11/07/2014. Factura Exportación: proforma n° 2368, en los siguientes términos *"El Profesional Funcionario Oficial Actuante que suscribe, certifica que los procesos de elaboración de los productos que se detallan se efectuaron de acuerdo a los requisitos exigidos por el país importador, (…) Peso Neto: 310. Valor FOB U$S 125.860. Producto balanceado Extrusado/310 TN a Granel. Certificado N° 05-210/A".*

Asimismo, de la resolución AD CAMP 253/2019 surge que, la discrepancia en cuanto a la clasificación de la mercadería surgió luego de practicarse un análisis, LAB n° 105990, mediante la utilización de una muestra representativa sobre la mercadería objeto de exportación.

VI.- Que, de lo expuesto, se desprende que, el actor, ajustó su conducta a las previsiones contenidas en los artículos 902 y 908 del C.A.

En efecto, de la reseña efectuada en el considerando precedente, resulta suficientemente acreditado que, el Despachante de Aduanas, ha actuado según las instrucciones impartidas por el exportador.

Ello se desprende con total claridad del mail enviado por la exportadora al Despachante de Aduanas con fecha 14/07/2014, donde se especifica que se trata de alimento balanceado y además se indica la P.A. que debe consignarse; lo que además se encuentra respaldado por el Certificado Provisorio emitido por el SENASA que expresamente se refiere a “alimentos para animales”.

Asimismo, resulta del caso agregar que toda la información consignada en el P.E., la factura proforma y en el Certificado SENASA resulta coincidente y congruente entre sí.

En tales condiciones, se encuentra acreditado que el despachante de aduana, actuó dentro de los límites de las instrucciones impartidas por el exportador, lo que determina la eximición de su responsabilidad por el ilícito que se habría cometido.

Por otra parte, cabe señalar que, la actuación del Despachante de Aduana, debe ponderarse en cada caso en particular, es decir, teniendo en cuenta, si cualquier auxiliar del servicio aduanero se hubiera podido precaver que lo declarado iría a diferir con el resultado de la comprobación. Pues, lo cierto es que el carácter de garante del cumplimiento de la manda administrativa que asume el colaborador del servicio aduanero, no lo hace responsable de cualquier contingencia.

En el caso en examen, el análisis minucioso llevado a cabo sobre la mercadería objeto de exportación, implicó la utilización de una muestra representativa y excedió las tareas habituales de un despachante de aduana.

En este contexto, la discrepancia en la clasificación de la mercadería no puede ser atribuida a una falta de diligencia por parte del despachante, sino más bien a circunstancias extraordinarias que escapaban a su control y ámbito de responsabilidad.

En este sentido, cabe concluir que el Sr. Carlos Esteban Fabio, acreditó, en el caso, haber dado cumplimiento con los deberes a su cargo, habiendo actuado como mandatario de la exportadora, declarando de acuerdo a las instrucciones impartidas por la misma, lo que lo exime de responsabilidad en los términos del art. 908 del C.A.

En consecuencia, corresponde admitir el recurso intentado y revocar la sentencia apelada, en cuanto desestima la eximición de la responsabilidad del despachante de aduana.

VII.- Que las costas de ambas instancias se imponen a la demandada, de conformidad con el principio objetivo de la derrota del que no existen motivos que justifiquen apartarse (conf. artículos 68, primera parte y 279 del C.P.C.C.N.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE:** 1°) admitir el recurso intentado y revocar la sentencia del TFN de fecha 6/02/2025, y 2°) imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (conf. artículos 68, primera parte y 279 del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI