Expte. CAF 15.328/2024/CA1: "**SAMBUCETTI, ENZO JAVIER (TF 37414-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

MEC Buenos Aires, de febrero de 2026.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación

Mediante sentencia del 18/12/2023, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación **hizo lugar** al recurso de apelación interpuesto por Enzo Javier Sambucetti y, en consecuencia, **revocó la resolución 1019/2016 (AD CAMP)**, por cuyo intermedio la Administración de la Aduana de Campana lo había condenado a él —en carácter de despachante de aduana— y a la firma Ingredion Argentina S.A. al pago de una multa equivalente a la suma de $136.804,5 por la infracción prevista en el **artículo 954, apartado 1º, inciso a, del Código Aduanero** con respecto a la declaración asociada a la destinación de importación 16008IC03000822M.

Para así decidir, tras hacer una reseña de las actuaciones administrativas, describir la mercadería documentada en el despacho de importación y referirse a la responsabilidad del despachante de aduana, sostuvo que las explicaciones brindadas por el recurrente y la documentación aportada era suficiente para demostrar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, incluso conforme al criterio de ponderación que resulta del artículo 1725 del Código Civil y Comercial. En ese entendimiento, consideró que resultaba necesario que el acto administrativo sancionador se explayara acerca de cuáles eran las conductas específicas que el despachante debió haber llevado a cabo para cumplir adecuadamente con sus deberes profesionales. Agregó que, si bien no se trataba de indagar si el accionar del despachante había sido imprudente o negligente —puesto que aquél es garante del cumplimiento de la legislación aduanera—, no podía soslayarse que las obligaciones a su cargo debían ser de cumplimiento posible, ya que —de lo contrario— podría consagrarse un régimen sancionatorio fundado en disposiciones carentes de razón y en manifiesto desvío del sentido por el que se confirieron atribuciones punitivas a la Administración.

Desde esta perspectiva, consideró que la actuación del despachante de aduanas había sido la que hubiera realizado cualquier otro ante las mismas circunstancias. En concreto, advirtió que había notificado en tiempo y forma el siniestro sobre el transporte de la mercadería y había solicitado la adecuación de la

declaración aduanera a los efectos del pago de los tributos adeudados. Agregó que, además, al momento de documentar la destinación, lo había hecho en forma coincidente con la que había efectivamente arribado a la fecha de oficialización, abonando los tributos que correspondían a esa operación. Por tales motivos, entendió que no estaban dadas las condiciones para que se impusiera la sanción fundada en el artículo 954, apartado 1º, inciso a, del Código Aduanero.

Finalmente, impuso las costas a la Aduana en su carácter de vencida.

II. Agravios de la Aduana

Contra dicho pronunciamiento, la **DGA** interpuso recurso de apelación el 8/3/2024 y expresó agravios el 5/4/2024, los que fueron contestados por el actor con fecha 28/5/2024.

En su memorial, el recurrente sostiene:

(i) que el Tribunal Fiscal realizó una errónea interpretación de los deberes impuestos al despachante de aduana, así como de la conducta que debió haber seguido en el caso.

(ii) que la oficialización de la destinación involucrada en autos se encontraba alcanzada por el régimen instituido por la resolución general 583/1999 de la ex Administración Federal de Ingresos Públicos, el que "*imponía la obligación de documentar la totalidad de la mercadería amparada por el documento de transporte, en este caso el CRT Nº BR.1694.06560, con la llegada del primer envío fraccionado, el que se completaría con los restantes arribos hasta completar la totalidad de la mercadería*". Destaca que dicha circunstancia había sido advertida por el servicio aduanero desde el momento en que decidió detener el curso de la destinación 16008IC03000822M.

(iii) que, de acuerdo con el artículo 234 del Código Aduanero, "*lo que se pone en cabeza del declarante es indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate, así como también aquellos elementos que tuvieran relevancia para la correcta aplicación del régimen tributario o de prohibiciones o restricciones*".

(iv) que, en el caso, el despachante de aduana había optado por un régimen que le imponía obligatoriamente documentar la totalidad de la mercadería

consignada en el documento de transporte. Señala que, si esa omisión no hubiera sido detectada por la Aduana, "*podría haber producido las consecuencias típicas del art. 954, ap. 1, inc. a) del CA en la medida en que mediante el CRT Nº BR.1694.06560 se registró el transporte e ingreso al país de U$S 21.940,62, mientras que por la Destinación Nº 16 008 IC03 000822 M se documentó la importación de U$S 7.313,54, asociando a dicha operación el mentado CRT Nº BR.1694.0656, en un subrégimen que impone la inclusión de la totalidad de la mercadería amparada por el documento de transporte*".

(v) que la configuración de esa infracción no se ve modificada porque el despachante de aduana solicitara la anulación de la destinación para la oficialización de la totalidad de la mercadería, toda vez que es criterio de la Corte Suprema que el artículo 954 del Código Aduanero le da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante o del control que pudiera efectuar el servicio aduanero.

(vi) que, contrariamente a lo afirmado por el Tribunal Fiscal de la Nación, "*la Aduana en todo momento dejó en claro la forma en que el Despachante de Aduana tendría que haber accionado, circunstancia que resulta aún más evidente si se tiene presente que es el propio declarante el que optó por el subrégimen* [que] *le hubiera facilitado la solución de los problemas operativos por él esgrimidos, si no lo hubiera utilizado erróneamente y en contraposición con lo que explícitamente indica la norma*".

III. Antecedentes de la controversia

Las actuaciones SIGEA 17144-5817-2016 se iniciaron el 19/8/2016 a partir de la **solicitud del despachante de aduana Enzo Javier Sambucetti** para que se anulara el despacho de importación 16008IC3000822M *"a fin de documentar un nuevo despacho amparando la totalidad de la mercadería amparada por el CRT en trato*", oportunidad en la que aclaró "*que en ningún momento hubo diferencias de base imponible ni perjuicio fiscal, ya que los montos expresados en el despacho de importación presentado siempre fueron proporcionales a la fracción arribada en el primer camión*" (v. fs. 1/2).

El 16/8/2016 se había oficializado el **despacho de importación de mercadería vía terrestre 16008IC03000822M** en el que se había consignado *un total de 378 unidades (cajas) de maltodextrina*, producto comprendido en la posición

arancelaria 1702.90.00.920Z (v. fs. 3), pese a que la **carta de porte internacional por carretera CRT BR 1694.0656** (documentada bajo el registro 16008MANI02790IE) había indicado la *cantidad de 1134 cajas* (v. fs. 9).

Además, el 11/8/2016, se había **puesto en conocimiento de la Policía de la Provincia de Entre Ríos** —Jefatura Departamental de Concordia— el acaecimiento de un accidente vial donde habían colisionado cuatro camiones que circulaban sobre la Autovía General Artigas y la Ruta Provincial Nº 4 (v. fs. 57/62), tras lo cual, con fecha 18/8/2016, la División Aduana Concordia constató que dos de ellos transportaba la mercadería documentada en la carta de porte BR.1694.06560 (v. fs. 63 y 65).

Frente a ello, el 22/8/2016, a través de la **Nota 843/2016**, la autoridad aduanera señaló que, "*al realizarse la verificación documental de la mercadería*[,] *se comprueba que la misma se encuentra mal documentada debido que al ser una destinación fraccionada no se puede documentar una sola fracción (18 paletas) en la destinación, teniendo un documento de transporte que ampara la totalidad de la carga (54 paletas)*", circunstancia que configuraría —*prima facie*— "*la infracción tipificada en la ley 22415/82 Art. 994 inc. C*" (v. fs. 11).

Mediante la **Nota 938/2016**, con fecha 1º/9/2016, se practicó se liquidaron diferencias de tributos por un total de **USD 9.325,46** en concepto de Impuesto al Valor Agregado, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias (v. fs. 12); y, ese mismo día, se labró el **acta de denuncia** en la que se describió el hecho de la siguiente manera: "*Mal documentado al ser fraccionado no se puede presentar 1 sola fracción por lo tanto se considera una declaración inexacta art 954 inc A 16008IC03000822M*" (v. fs. 13).

En consecuencia, el 16/9/2016, la Aduana dispuso la **instrucción de un sumario** en los términos del artículo 1090 del Código Aduanero contra el despachante Enzo Javier Sambucetti y la firma importadora Ingredion Argentina S.A. por la presunta infracción al artículo 954, inciso a, del referido cuerpo legal. En ese acto, se les corrió vista de todo lo actuado para que ejercieran su derecho de defensa y se les hizo saber que, en caso de pago voluntario del importe mínimo de la multa, ésta ascendía a la suma de $136.804,5, mientras que los tributos adeudados equivalían a USD 9.325,46 (v. fs. 16).

Expte. CAF 15.328/2024/CA1: "**SAMBUCETTI, ENZO JAVIER (TF 37414-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

El despachante de aduana y la importadora **contestaron la vista** con fechas 30/9/2016 —y 4/10/2016— y 3/10/2016, en forma respectiva (v. fs. 19/23 —y 36/41— y 24/28). En lo que aquí interesa, el señor Sambucetti sostuvo que no se había realizado una declaración diferente a la que resultó de la comprobación ni se había ocasionado el perjuicio fiscal invocado por la Aduana, puesto que —en definitiva— "*a la fecha de oficialización de la destinación en cuestión, había arribado un solo camión* [de los tres que iban a transportar la totalidad de la mercadería]*, se pagaron los tributos correspondientes a la mercadería que se documentó*" (v., en particular, fs. 21 y 38). En este sentido, explicó que, en efecto, "[l]*a destinación se hizo por la mercadería que efectivamente había arribado a la fecha de oficialización, a fin de liberar el camión que había arribado el 4 de agosto de 2016 y evitar seguir pagando altos costos de almacenamiento. Los otros tres camiones sufrieron un siniestro el 11 de agosto de 2016* [y] *se desconocía si arribarían y en su caso la fecha*" (v. fs. 20vta. y 37vta.). Agregó que, contrariamente a lo afirmado por el servicio aduanero, "[l]*o falso e inexacto hubiera sido declarar la importación de la totalidad de las 54 pallets con 1134 cajas*" (v. fs. 22 y 39).

El 26/10/2016, la Sección Sumarios de la Aduana de Campana emitió el **dictamen 666/2016**, en el que consideró que correspondía condenar al despachante y a la importadora al pago de una multa por haberse configurado la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1º, inciso a, del Código Aduanero (v. fs. 75/76).

Sobre esa base, en igual fecha, la Aduana dictó la **resolución 1019/2016 (AD CAMP)**, a través de la cual ***(i)*** condenó a Enzo Javier Sambucetti y a Ingredion Argentina S.A. al pago de una multa equivalente a la suma de $136.804,5 por la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1º, inciso a, del Código Aduanero (artículo 1º); ***(ii)*** los intimó al pago de la multa (artículo 2º); y ***(iii)*** los intimó al pago de USD 9.325,46 en concepto de tributos que gravan la importación a consumo del saldo de la mercadería amparada por el CRT BR 1694.06560, omitido en la destinación 16008IC03000822M, más los intereses devengados hasta la fecha de su efectiva cancelación (artículo 3º) (v. fs. 81/82).

Con cita de diversos antecedentes jurisprudenciales, los fundamentos expuestos por el servicio aduanero fueron:

(a) que "*una de las bases del régimen de las operaciones y destinaciones aduaneras es la veracidad y exactitud de las declaraciones de los documentales de aquellas acerca de los elementos cuya previa declaración exige la ley*", de manera que "*la declaración compromete originaria y decisivamente la responsabilidad de quien la formula ya que su inexactitud en cuanto produjere —efectiva o potencialmente— el o los efectos que la ley prevé, constituye una transgresión a un deber jurídico con el* [F]*isco y es objeto de sanción*".

(b) que el bien jurídico tutelado por el artículo 954 del Código Aduanero "*es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana*".

(c) que "*la función primordial del organismo aduanero consiste en 'ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías…, cometido para el cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas*".

(d) que, desde esta perspectiva que "*excede los fines estrictamente recaudatorios… y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado…*", es "*como debe apreciarse lo establecido por el inciso c) del citado artículo, cuyo texto, por lo demás, no autoriza una interpretación contraria puesto que se refiere a importes distintos de los que efectivamente correspondieren —con lo cual obviamente abarca tanto a las diferencias en más como a las en menos — ya sea que se trate de operaciones o destinaciones de importación o de exportación*" (el subrayado es propio).

(e) que —reiterando lo que ya había señalado— "*el Código Aduanero tutela el principio de veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas*", por lo que "*reprime y sanciona —en correlación al bien jurídico protegido— al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta que, de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir, entre otros supuestos: a) un perjuicio fiscal…*".

(f) que, dijo nuevamente, el artículo 954 del Código Aduanero le otorga "*prioridad y exactitud a la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante —salvo los supuestos previstos en la propia ley— o del*

control que pueda efectuar el servicio aduanero", lo cual "*se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menos eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan*".

IV. La cuestión controvertida

En este contexto, la cuestión sometida a conocimiento y decisión del Tribunal consiste en determinar si, como consecuencia de la oficialización del despacho 16008IC03000822M en la que se había declarado la importación de 378 unidades de maltodextrina no obstante haberse documentado en el CRT BR 1694.06560 y en la factura comercial un total de 1134 unidades —en tanto al momento de la oficialización no había ingresado la totalidad de la mercadería identificada en el documento de transporte—, se configuró la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1º, inciso a, del Código Aduanero por la inexactitud de la declaración cuestionada, que hiciera responsable al despachante de aduana Enzo Javier Sambucetti.

V. La infracción imputada

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 954, apartado 1°, inciso a, del Código Aduanero, "[e]*l 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*".

Así, para que se configure la infracción allí tipificada, es necesario que la Aduana acredite la concurrencia de ciertos elementos concretos, esto es, por un lado, que exista una declaración aduanera que difiera con el resultado de la comprobación física o documental realizada por el servicio aduanero; y, por el otro, que la diferencia tenga entidad para pasar inadvertida a la Aduana y para generar alguna de las consecuencias previstas en la norma, vale decir, en el caso, un perjuicio fiscal (esta Sala, *in re*: "*Peugeot Citroen Argentina S.A. (TF 27816-A) c/ DGA s/*

recurso directo de organismo externo", causa 23.418/2016, sentencia del 1°/2/2018; "*Loizzo, Francisco Enrique (TF 31332-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 19.935/2023, sentencia del 8/4/2025; y "*YPF S.A. (TF 30478-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 1903/2024, sentencia del 26/8/2025. En igual sentido, esta Cámara, Sala II, *in rebus*: "*Peugeot Citroen Argentina S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 47.782/2016, sentencia del 27/4/2017; Sala IV, *in re*: "*Tercon, Silvia Mariana (TF 28147-A) c/ DGA*", causa 21.780/2012, sentencia del 28/11/2013).

En efecto, la Corte Suprema ha dicho que sólo resultan punibles las inexactitudes y diferencias susceptibles de configurar una transgresión al deber jurídico de veracidad y exactitud en la declaración, *acerca de la naturaleza, calidad, cantidad o propiedades de las mercaderías* que constituyen el objeto de la operación de importación, y en tanto revistan entidad suficiente para producir el efecto previsto, o sea, un perjuicio fiscal (CSJN, *Fallos*: 312:1997; esta Sala, *in rebus*: "*Peugeot Citroen Argentina S.A. (TF 27769-A) y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 51.386/2016, sentencia del 1°/2/2018; y "*Magnetti Marelli Conjuntos de Escape S.A. (TF 35404185-A) s/ recurso directo de organismo externo*", causa 18.108/2024, sentencia del 19/8/2025).

De este modo, la procedencia de una sanción en los términos del artículo 954, apartado 1°, inciso a, del Código Aduanero se encuentra condicionada a la concurrencia de dos elementos ineludibles. Desde un punto de vista *objetivo*, que exista la conducta reprochable, es decir, una diferencia entre lo declarado y lo comprobado; y que se produzca el *efecto lesivo* previsto por la norma, pues, como también lo estableció la Exposición de Motivos del Código Aduanero, "*si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos no es punible en sí misma*" (en relación a la Sección XII, Título II, Capítulo 7°, apartado 2°, tercer párrafo); sin perjuicio de que no se requiera el efectivo daño sino la posibilidad concreta de que ocurra.

Respecto del primero de los requisitos se ha precisado que debe existir una violación al deber de indicar verazmente aquellos elementos exigibles de la declaración aduanera y, en el caso de la que se concreta a través de la solicitud de destinación de importación para consumo o de exportación para consumo, tales aspectos son los que surgen de los artículos 234, 235, 332 y 333 del Código

Aduanero. Es decir que, la falta de concordancia entre lo declarado y lo que surja de la comprobación, en cualquiera de los rubros que prevén los artículos 234 y 332 del Código Aduanero y la reglamentación (arg. artículos 235 y 333 del Código Aduanero) implica un caso de inexactitud en un elemento de la declaración exigible (esta Cámara, Sala IV, *in rebus*: "*Tercon, Silvia Mariana (TF 28147-A) c/ DGA*", cit. *supra*).

En suma, el bien jurídico tutelado por la norma, conforme lo ha destacado la Corte Suprema, es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera, pues de la confiabilidad de lo declarado en la documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, según el caso, se perpetren maniobras que los desnaturalicen o perviertan, resultando una función primordial de la Aduana ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, para lo cual no puede ser indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas (CSJN, *Fallos*: 315:942 y 321:1614; esta Sala, *in re*: "*Lasedal S.A. (TF 33160-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 3671/2024, sentencia del 27/5/2025).

VI. Análisis de la cuestión

Corresponde examinar si la oficialización del despacho de importación n.° 16008IC03000822M —en el que se declaró la importación de 378 cajas de maltodextrina (v. fs. 3 de las actuaciones administrativas), pese a que el documento de transporte (CRT BR 1694.06560) amparaba un total de 1134 cajas (v. fs. 8/10, íd. cit.)— configuró la infracción prevista en el artículo 954, apartado 1°, inciso a), del Código Aduanero.

Cabe señalar, en primer término, que la resolución sancionatoria impugnada **no satisface adecuadamente las exigencias de motivación propias de un acto administrativo de naturaleza represiva**. En efecto, del examen de la resolución 1019/2016 (AD CAMP) se advierte que el servicio aduanero **no individualizó de manera concreta cuál habría sido la conducta específica atribuible al despachante de aduana que configuraría la infracción prevista en el**

artículo 954 del Código Aduanero ni explicó de qué modo la declaración efectuada difería de la mercadería efectivamente sometida a control.

Por el contrario, los fundamentos del acto se limitan a reproducir consideraciones generales relativas al principio de veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras, así como a citar —también de manera genérica— precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal, **sin efectuar un mínimo esfuerzo argumentativo tendiente a vincular tales postulados con las circunstancias fácticas comprobadas de la causa**.

En particular, no se advierte que en la resolución sancionatoria se hubiera invocado o analizado el régimen específico que —según lo sostiene la recurrente *recién* en esta instancia— resultaría aplicable a la operatoria cuestionada, esto es, el instituido por la resolución general AFIP 583/99, ni se explicó en qué medida su eventual inobservancia podría subsumirse en el tipo infraccional previsto en el artículo 954 del Código Aduanero.

Tal déficit de motivación resulta especialmente relevante en el marco de las infracciones aduanares, a las que se les ha reconocido naturaleza penal (CSJN, *Fallos*: 287:86; 288:256 y 297:215; esta Sala, *in re*: "*Sancor Cooperativa de Seguros Limitada (TF40026-A) s/ recurso directo de organismo externo*", causa 3063/2020, sentencia del 17/3/2021; y, asimismo, esta Cámara, Sala IV, *in rebus*: "*Walti Hermanos SH (TF 36548-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 38.611/2025, sentencia del 6/11/2025) y en las que —por ende— se encuentran comprometidos los principios de legalidad, tipicidad y debido proceso, y **no puede ser subsanado mediante argumentaciones introducidas con posterioridad en sede recursiva**, pues ello importaría una indebida reconstrucción *ex post* de los fundamentos del acto.

Sin perjuicio de lo expuesto, y aun cuando se prescindiera de tal defecto formal, corresponde examinar si —a la luz de las constancias de la causa— se encuentran reunidos los presupuestos típicos de la infracción imputada.

Al respecto, no se encuentra controvertido que, al momento de la oficialización de la destinación cuestionada, **solo había ingresado al territorio aduanero una fracción de la mercadería consignada en el documento de transporte**, concretamente aquella transportada en el primer camión, equivalente a 18 paletas o 378 cajas. Tampoco se discute que la declaración efectuada reflejó **de**

manera exacta la cantidad, el peso y el valor de dicha mercadería efectivamente arribada, sin que se verificaran diferencias de base imponible ni un perjuicio fiscal derivado de la operación.

En ese contexto, cabe recordar que la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1°, inciso a, del Código Aduanero exige la existencia de una **declaración inexacta**, entendida como aquella que no se corresponde con la realidad de la mercadería sometida al control aduanero y que, además, presenta aptitud para producir las consecuencias previstas en la norma. Tal presupuesto no se configura cuando la declaración reproduce fielmente la mercadería efectivamente ingresada al territorio aduanero al momento de su oficialización.

En efecto, **el documento de transporte constituye un instrumento destinado a amparar el traslado internacional de la mercadería**, pero no tiene la virtualidad de transformar en "ingresada" aquella que materialmente aún no ha arribado al país. Por ello, la circunstancia de que el CRT amparara una cantidad superior a la declarada no basta, por sí sola, para calificar como inexacta la declaración, cuando ésta se corresponde con el ingreso efectivo y parcial de la mercadería documentada.

Por otra parte, si bien la Dirección General de Aduanas sostiene que la operatoria se encontraba alcanzada por el régimen instituido por la resolución general AFIP 583/99 —que prevé que, cuando se opta por el subrégimen IC03, el registro de la destinación debe efectuarse por la totalidad de las mercaderías amparadas por el documento de transporte aun desde el arribo de la primera fracción—, lo cierto es que dicha previsión **regula una modalidad operativa de registración y control**, pero **no redefine el concepto legal de declaración inexacta ni amplía el ámbito de aplicación del artículo 954 del Código Aduanero**.

En efecto, aun cuando se admitiera —por vía de hipótesis— que el régimen elegido imponía una operatoria diversa, el reproche sancionatorio no puede prescindir de la **realidad fáctica del ingreso de la mercadería**, ni fundarse en la exigencia de conductas de cumplimiento materialmente imposible, como lo sería declarar mercadería que aún no había ingresado al territorio aduanero. En tal sentido, el eventual apartamiento de las pautas procedimentales establecidas por la resolución general citada no basta, por sí solo, para configurar la infracción prevista en el artículo 954 del Código Aduanero, si —como ocurre en el caso— **no se verifica una**

discordancia sustancial entre lo declarado y lo efectivamente ingresado, ni un riesgo concreto para la renta fiscal.

Cabe agregar que, si bien el despachante de aduana reviste la calidad de garante del cumplimiento de la normativa aduanera, tal responsabilidad no autoriza a prescindir del principio de tipicidad ni a extender el alcance del régimen sancionatorio a supuestos que no encuadran en la descripción legal del tipo infraccional.

En este orden de ideas, no puede perderse de vista que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado reiteradamente que las disposiciones represivas aduaneras requieren, para la viabilidad de la sanción que prevén, la configuración de una declaración inexacta o falsa manifestación relativa a las distintas operaciones o destinaciones de importación, cuyo alcance no resulta susceptible de extender a otras inexactitudes o manifestaciones que en su integración material no resultan punibles dada la descripción literal del precepto, pues de lo contrario vulneraría los principios generales del derecho penal que resultarían aplicables en virtud de la naturaleza de la sanción (conf. CSJN, *Fallos*: 288:356; 290:202; 310:1822; 315:1599, voto de los jueces Belluscio y Petracchi).

Por último, a mayor abundamiento, la circunstancia de que el propio despachante hubiera solicitado la anulación de la destinación a fin de documentar la totalidad de la mercadería amparada por el CRT —antes de que la operación produjera efecto alguno— constituye un elemento adicional que refuerza la inexistencia de una conducta tendiente a falsear la declaración o a eludir el control aduanero.

En consecuencia, corresponde concluir que **no se encuentran reunidos los presupuestos típicos del artículo 954, apartado 1°, inciso a, del Código Aduanero**, por lo que la revocación de la sanción dispuesta por el Tribunal Fiscal de la Nación se ajusta a derecho.

En virtud de lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**:

Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la Aduana. Con costas (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

A los fines del artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que —por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta

Expte. CAF 15.328/2024/CA1: "**SAMBUCETTI, ENZO JAVIER (TF 37414-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Sala— suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 3/2025 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ **JORGE EDUARDO MORÁN**