

La infracción aduanera “Declaraciones inexactas” y la causal exculpatoria del art. 959 inc. A) del Código Aduanero

Horacio Félix Alais (Miembro de Número del IAEA)

Publicado el Lunes, 02 de Agosto de 2010 en *Aduana News*.

I- INTRODUCCIÓN

En la oportunidad se reproduce trabajo publicado en “EL DERECHO” del día 14 de mayo de 2.010 (n° 12.504) virtud del cual se trata sobre fallo que el 23 de marzo de 2010, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió en los autos “Frimetal S.A. y otros c/AFIP s/Impugnación de deuda” un sumario en el cual se había condenado a la actora, por una serie de permisos de embarque, al pago de una multa en los términos del art. 954 inc. a) del Código Aduanero.

Las actuaciones fueron elevadas al máximo tribunal como consecuencia del recurso extraordinario interpuesto por la AFIP con motivo del fallo revocatorio que dictara la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario.

El decisorio es interesante, no tanto en cuanto mantiene la doctrina sentada en orden al fondo interpretativo de la infracción, sino porque explicita, delimita e interpreta la causal exculpatoria contenida en el art. 959 inc. a) del Código Aduanero.

II- ANTECEDENTES

Se pone de manifiesto en el dictamen de la Procuración General de la Nación, que se determina en sede administrativa aduanera que la firma FRIMETAL S.A., percibió en forma indebida reintegros a la exportación con motivo de las exportaciones efectuadas de máquinas refrigeradoras en las que en el valor FOB no se descontó el valor CIF de los motores incorporados a aquellas que resultaron procedentes y originarios de Brasil.

La aduana llega a esta conclusión luego de cotejar los permisos de embarque con los respectivos despachos de importación por medio del cual se nacionalizaron los insumos importados.

Como consecuencia de lo expuesto la aduana dictó fallo condenatorio por infracción al art. 954 inc. a) del Código Aduanero por haberse efectuado una declaración inexacta en esos permisos de embarque que tuvieron como resultado perjuicio fiscal consistente en haber percibido un reintegro mayor del que legalmente correspondía.

La firma interpone demanda contenciosa ante el Juzgado Federal de Rosario N° 4 quién luego de las instancias procesales respectivas la rechaza confirmando lo resuelto por la aduana jurisdiccional.

Apelada la sentencia, la Sala B de la Cámara Federal de Rosario, revoca el fallo de primera instancia considerando que en materia de sanciones aduaneras en el caso del art.

954 si bien basta con la mera posibilidad de que exista un perjuicio para el fisco, debe ponderarse en cada caso la existencia de elementos que configuran la infracción.

Con esta premisa concluye que se han verificado las circunstancias que contempla el art. 959 del Código Aduanero para eximir de pena la conducta de las actoras ya que del propio cuerpo de los permisos de embarque surge que se pone en conocimiento del organismo fiscal que las mercancías exportadas poseen un componente importado. Por ello concluye que aunque el cálculo del reintegro se haya hecho por el total del valor FOB no podía pasar inadvertido para la autoridad aduanera que correspondía deducir el valor CIF de los motocompresores citados recurriendo a los despachos de importación correspondientes.

El fallo de Cámara es apelado ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación por parte de la AFIP.

Debe aclararse que no surge del dictamen de la Procuración como del fallo de la Corte Suprema, algunos matices que podrían ilustrar más adelante el comentario que se va a efectuar y que se consideran pueden tener alguna relevancia, como es el caso del año en que se produjeron estas exportaciones para saber si ya estaba implementado el Sistema Informático María.

III- EL DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

En lo sustantivo determina que el único agravio que subsiste en la apelación presentada por la AFIP es el vinculado con la interpretación del inciso a) del art. 959 del Código Aduanero, en cuanto a si la inexactitud comprobable de la simple lectura de la propia declaración abarca o no la documentación complementaria, en este caso los despachos de importación relativos al componente importado de la mercadería.

Sobre esta base, reitera como válida la doctrina fijada por la Corte Suprema a partir de los autos “Frigorífico Rioplatense S.A. s/Recurso de apelación” (Fallos 315:929), 15/02/1992, y “Bunge y Born Comercial S.A. (TF N° 7584-A)” (Fallos 321:1614), 11/06/1998, que establece que el bien jurídico tutelado por el art. 954 del Código Aduanero es siguiendo a la Exposición de Motivos, el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de la destinación u operación aduanera.

En el caso bajo examen, se establece que no cabe duda que se ha configurado el hecho previsto en el art. 954 inc. a) del Código Aduanero dado que se presentaron más de cien operaciones de exportación que diferían con lo que resultó de una posterior comprobación por parte de la aduana y que produjo perjuicio fiscal ya que ocasionó un pago por parte del fisco de un importe que no correspondiere en concepto de estímulos a la exportación conforme a la regla definida en el art. 956 inc. b) del Código Aduanero.

Por lo expresado el análisis acerca de la inteligencia y aplicación del art. 959 inc. a) del Código Aduanero se presenta como el principal debate ya que opera como causal exculpatoria para aquellas declaraciones inexactas que fueren comprobables de la simple lectura de la declaración aduanera.

Para efectuar esa labor parte del criterio que las leyes deben ser interpretadas evitando darles un sentido que coloque en pugna sus disposiciones y adoptando como pertinente el que las concilie y deje a todas con valor y efecto.

Conforme a lo expuesto y conciliando el bien jurídico tutelado en la infracción bajo estudio, como la causal exculpativa resulta coherente determinar que el error contenido en la declaración jurada es evidente, sin necesidad de recurrir al auxilio de otro tipo de documentación, habida cuenta que la norma habla de “simple lectura de la propia declaración”, lo que dejaría fuera de alcance de la eximente aquellos supuestos en los que deba realizarse el cotejo con otros papeles o documentos, aún cuando esto implicara una tarea simple, y aquellos otros en los cuales si bien el entuerto está reducido aún en la misma declaración requieren una investigación más amplia.

Pero estima que lo normado por los arts. 224 y siguientes y 321 y siguientes del Código Aduanero, para la destinación de importación y exportación a consumo respectivamente, amplían en conceto anterior cuando se admite la rectificación, modificación o ampliación de la declaración comprometida cuando su inexactitud fuere comprobable de la simple lectura o de los documentos complementarios a ella y esta fuera solicitada con anterioridad a que la diferencia hubiera sido advertida por el servicio aduanero o que se hubieran iniciado los actos preparatorios del despacho ordenado por el agente verificador.

Por ello concluye que la simple lectura a que refiere la causal exculpativa contenida en el art. 959 inc. a) del Código Aduanero puede ser de la misma declaración e inclusive abarcar los documentos complementarios a ella.

Sobre esta base no puede ser comprensivo del concepto “documentación complementaria” los despachos de importación relativos a los motocompresores, y en consecuencia opina que el fallo de Cámara debe ser revocado.

IV- EL FALLO DE LA CORTE SUPREMA

La Corte sigue la misma estructura propuesta por la Procuración General, habida cuenta que establece que no existe duda que en la presente causa se ha configurado la situación descripta por el art. 954 inc. a) del Código Aduanero, y recuerda cual es el bien jurídico tutelado según la interpretación que hace ese máximo tribunal.

Seguidamente analiza las operaciones de exportación involucradas destacando que la base utilizada y contenida en las declaraciones para el cálculo de los reintegros no se ajustaba a la verdad atento a que no se habían deducido del valor FOB la incidencia del valor CIF de los productos importados conforme lo establece el Decreto 1011/1991^[1].

Con esas aclaraciones entra en el análisis de fondo de la causal exculpativa contenida en el art. 959 inc. a) del Código Aduanero, y lo contrasta con la interpretación efectuada por la Cámara Federal.

En esta labor y tomando lo expresado por las partes se desprende que el error y la inexactitud tiene que ser evidentes y que en consecuencia no puede hacerse esto extensivo para justificarlo a otros documentos o elementos que esté fuera de la propia

declaración, ya que la inexactitud de la que no se discute está contenida en el propio cuerpo de la declaración.

En esa línea interpretativa manifiesta que resulta estéril discernir si aquel precepto del Código Aduanero también pueden ser comprendidos los supuestos en los que los errores detectados por la autoridad aduanera provienen de otros documentos complementarios a la declaración efectuada, pues tal inteligencia no ha sido propiciada por la sentencia ni por las partes, sin embargo da razón a la apelante cuando afirma que por tratarse de errores que deben surgir de un modo evidente de la simple lectura de la propia declaración es incorrecto afirmar como lo hizo el a-quo, que al consignarse en los despachos de exportación la existencia de los equipos previamente importados de Brasil mediante la cita del número de despacho de importación se habían proporcionado los elementos suficientes para detectar la existencia de una inexactitud.

Pero concluye que esta cuestión fue aportada en un número ínfimo de operaciones involucradas y a pesar de ello no era posible advertir de la simple lectura que los productos exportados en su totalidad contenían partes importadas previamente.

Por tal motivo se resuelve revocar el fallo haciendo lugar al recurso extraordinario, con una única disidencia sustentada en motivos procesales.

V- COMENTARIO

Conviene analizar para poder comprender mejor el fallo en estudio, la estructura de la infracción que nos ocupa y de esta manera establecer las peculiaridades interpretativas de este.

A. La Infracción según el Código Aduanero

Dentro de la Sección XII, Título II, capítulo séptimo, se regula la infracción denominada “Declaraciones Inexactas y otras diferencias injustificadas”.

1. Descripción del tipo infraccional

El artículo 954 norma: “1- El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación, y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio; b) una transgresión a una prohibición a la importación o exportación, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el valor en aduana de la mercadería en infracción; c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia. 2- Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1, se aplicará la pena que resultare mayor”.

Como una primera aproximación, se ha de advertir que la figura infraccional consta de un núcleo que abarca a varias situaciones, y que en la medida en que el hecho descrito pueda tener cualquiera de las tres consecuencias que se detallan seguidamente se aplicará la sanción conforme a la graduación prevista, cerrando la figura con una pauta

interpretativa, en orden a qué sanción aplicar cuando en forma simultánea concurren varias de las tres hipótesis planteadas.

2. El núcleo estructural del artículo 954 del Código Aduanero

Realizada la presentación de la infracción, se debe analizar ahora el núcleo estructural del tipo infraccional.

El nudo de la infracción contiene la siguiente estructura: **a todo aquel 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.**

Esta descripción, en su simpleza, evita una serie de consideraciones que se podían presentar con el tipo infraccional anterior, ya que únicamente aquí ha de tener incidencia todo aquel que tenga la necesidad de cumplir con una operación o destinación aduanera [2].

i.1 Las operaciones aduaneras

El texto de la norma refiere claramente a declaraciones que tengan por objeto cumplir con cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o exportación, y que deban efectuarse ante el servicio aduanero.

La declaración que tiene relevancia es la que se realiza ante el Servicio Aduanero, no es posible, en consecuencia, determinar como comprendidas dentro de este concepto a aquellas declaraciones que se efectúen fuera del ámbito aduanero, o ante otros organismos, aun cuando pueda tal declaración o documentación tener repercusión en la aduana [3].

Pero esta descripción de acciones requiere precisiones, por resultar el eje central de la infracción.

Se trata de acciones que han de desarrollar los sujetos que se ha de cristalizar en la confección de una declaración escrita que, inexorablemente, se ha de presentar ante el servicio aduanero. Esto significa que no podrá aceptarse una interpretación amplia o extensiva a otros organismos que no sean el servicio aduanero, aunque tengan vinculación con una operación de comercio exterior. Pero además, necesariamente, siempre esta declaración escrita es relativa a operaciones aduaneras o destinaciones de importación o exportación [4].

Por operaciones aduaneras se debe entender: todo movimiento que se ha de realizar de mercaderías que carecen de libre circulación en el territorio aduanero, y que sin encuadrar en forma específica en una destinación aduanera, debe realizarse bajo el control aduanero.

En tal sentido, el Código Aduanero Argentino ofrece varios supuestos, tales como todo lo relativo a las presentaciones que deben realizar los agentes de transporte aduanero ante el servicio aduanero con motivo del arribo de los medios transporte [5], las justificaciones de echazón, pérdida o deterioro de mercadería [6], permanencia [7],

ingresos, traslados o movimientos a realizarse de las mercaderías que carecen de libre circulación en el territorio aduanero, desde o hacia diversos depósitos fiscales, incluyendo zonas francas, los trasbordo [8], y los reembarcos [9].

En lo que respecta a las destinaciones aduaneras, aquí el concepto es mucho más preciso, ya que taxativamente están establecidas en el texto legal, y se distinguen las que corresponden a importación y a exportación.

En referencia a las primeras, se prevén las siguientes: a) destinación de importación definitiva a consumo, que involucra al denominado despacho directo a plaza; b) destinación suspensiva de importación temporaria; c) destinación suspensiva de depósito de almacenamiento; y d) destinación suspensiva de tránsito de importación [10].

Las destinaciones de exportación previstas son: a) destinación definitiva de exportación para consumo; b) destinación suspensiva de exportación temporaria; c) destinación suspensiva de tránsito de exportación; y d) destinación suspensiva de removido [11].

De manera que sobre estas operaciones y destinaciones es que se ha de circunscribir el accionar de los sujetos ya determinados, que se van a valer de una declaración que tiene por finalidad el cumplimiento del objetivo buscado, y que tiene que realizarse ante el servicio aduanero.

Como se advierte, esto delimita el campo de acción de la infracción ya que lo que exceda a lo expuesto sería una acción no punible, conforme al principio de reserva de rango constitucional, y además, por no integrar el tipo infraccional.

Ahora bien, la declaración que se efectúa ante la aduana con las precisiones que se han señalado, tiene que ser comparada con un hecho objetivo concreto, y aquí es donde surge el término “comprobación”. Esto ha de significar que lo declarado tiene que compaginarse con lo que efectivamente compruebe o verifique el agente verificador o funcionario aduanero actuante, o todo aquel que cumpla con esa función de control [12].

Esto introduce a los principios de veracidad y exactitud de las declaraciones sobre el cual reposa el sistema aduanero y que los autores destacan, como también la jurisprudencia, que ha de constituir la esencia del sistema. Estos principios se aplicarán respecto de la naturaleza, calidad y propiedades de las mercaderías que constituyen el fin de las destinaciones u operaciones que se realizan en las aduanas, como también de todos los demás datos relevantes que puedan ser requeridos en la destinación u operación de que se trate [13].

Debe quedar en claro que muchas veces este principio de veracidad y exactitud cae por expresa autorización de la norma aduanera, tal como es el caso del supuesto previsto en el artículo 346 del Código Aduanero que autoriza a embarcar en el caso de las exportaciones menor cantidad de mercadería que la declarada en la solicitud de exportación a consumo, siempre que una vez concluida la carga, diere aviso al servicio aduanero para su constatación y registro en el correspondiente permiso, mediante lo que se denomina la declaración de post embarque [14].

Es decir que el núcleo de la figura ha de girar en orden a toda declaración que se realiza o efectúa ante la aduana, y que, necesariamente, será comprobada, verificada, contrastada con la realidad de la mercadería que se presenta para su control. No debe dejar de advertirse que no se está ante una operación virtual, al menos en la estructura de la norma aduanera argentina, sino ante un hecho real que implica siempre la presencia de mercadería, y que esta constituye el objeto de la operación o destinación aduanera que el sujeto activo realiza [15].

Esta relación, por consiguiente, está sustentada sobre la base de reclamar a los protagonistas profesionalidad y una especial capacitación, ya que lo que declaren será sometido ineludiblemente al control y verificación por parte del servicio aduanero.

De manera que la declaración que se ha de realizar por parte del sujeto ante el servicio aduanero, tiene que corresponder a una destinación u operación, tanto de importación como de exportación, cuyo contenido se debe compadecer totalmente respecto de lo que se ha de verificar por parte de la autoridad de control.

3. La declaración aduanera

Resta ahora analizar el sentido de “Declaración Aduanera”. Se vislumbra a este concepto como un elemento esencial en el Derecho Aduanero, de suma trascendencia.

Se ha señalado que consiste en una manifestación del hecho imponible o impositivo, cuya realización se pone en conocimiento de la administración solicitando además que se permita su perfeccionamiento [16].

El Consejo de Cooperación Aduanera la define como “el acto efectuado en la forma prevista por la Aduana, mediante el cual los interesados indican el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercancías y comunican los elementos cuya declaración exige la Aduana para la aplicación de este régimen” [17].

Según el glosario de términos aduaneros latinoamericanos, declaración es el acto por el cual se proporcionan por escrito u oralmente las informaciones necesarias para la aduana; y declaración de mercaderías es la que se hace en la forma prescripta por la aduana, por la cual las personas autorizadas por ella indican el régimen aduanero que debe darse a las mercaderías y proporcionan las informaciones necesarias para su aplicación.

A su vez la Aduana Argentina ha definido que “la declaración comprometida sobre la calidad de las mercaderías es la que obligatoriamente y en la forma determinada por la aduana, debe efectuar el documentante y mediante la cual se compromete a que sus manifestaciones en ese sentido, además de ajustarse a la verdad permitan conocer en forma completa, clara, precisa y concisa la naturaleza, especie y calidad de los productos, con la finalidad de lograr su correcta clasificación arancelaria y valoración por parte del servicio aduanero” [18].

Ahora bien, la solicitud de destinación aduanera por la cual se ha de requerir al servicio aduanero del Estado un régimen aduanero para la mercadería, es un acto que recién ha de surtir el efecto querido cuando el Estado preste su conformidad. Tal acto, como señala Barreira, ha de contener una verdadera declaración de voluntad que origina un procedimiento tendiente a obtener la conformidad del servicio aduanero. De todas formas establece que en lo atinente a la invalidez del acto, podrá ser abordado desde dos

posiciones: a) por un lado la invalidez de la declaración exteriorizada en la solicitud de destinación aduanera, en lo referente a las condiciones en que esa voluntad se emitió. La invalidez de la solicitud podrá ser opuesta con independencia de que el acto administrativo haya sido o no emitido. Aquí el interés del particular radicará en interrumpir el procedimiento del despacho que se encuentra en curso de ejecución, y evitar, que dictándose el acto administrativo, se cree sobre la mercadería un estado jurídico cuyo titular puede no querer, o al cual puede ser ajeno; b) la que afecte directamente a la invalidez del acto administrativo [19].

Pero queda claro que esta declaración aduanera tiene precisos efectos jurídicos, que se generan una vez que ha sido registrada ante el servicio aduanero.

La declaración aduanera, en tal sentido, tiene por finalidad hacer conocer a la aduana todos los datos relevantes a la operación, y a la mercancía involucrada, lo que ha de permitir que el control que se efectúe sea más eficiente y rápido.

La jurisprudencia a su vez la ha definido como aquella manifestación escrita que realiza el interesado, mediante la cual se individualiza, cuantifica y valora una mercadería a la que se pretende someter a alguna de las destinaciones aduaneras autorizadas [20].

Esta declaración también es de carácter informativo, lo que ha de permitir que la aduana realice un examen preliminar que es denominado “admisión de declaración de mercadería” o “control de presentación”, que se circunscribirá a un control extrínseco de la presentación a fin de establecer que se encuentren reunidos todos los elementos que exige la reglamentación, y además comprobar que esté agregada la totalidad de la documentación complementaria necesaria. Una vez completado todos los datos, y realizadas las aclaraciones que pudieran resultar menester a pedido del servicio aduanero al declarante, se procederá a registrar la destinación otorgándosele un número. Este acto ha de tener una gran importancia ya que ha de implicar: 1- El inicio del procedimiento administrativo que culmina con la destinación aduanera solicitada. 2- Si se trata de una destinación aduanera que trae aparejada la exigencia del pago de tributos, contiene los elementos necesarios para practicar la liquidación tributaria. 3- Si se trata de una destinación definitiva suele determinar el alcance de las restricciones de carácter económico a la importación o exportación. 4- Suele determinar en principio, la inalterabilidad de la declaración informativa anexa a la solicitud correspondiente de importación y por ende compromete la responsabilidad del declarante respecto de la exactitud de los datos allí consignados [21].

Pero, como sostiene Enrique C. Barreira, el pedido o solicitud del administrado es la manifestación de voluntad que exterioriza el consentimiento de este, integrando el respectivo acto administrativo y permitiendo su formación y existencia. Este pedido ha de revestir fundamental importancia a los fines del régimen que el servicio aduanero otorgue a la mercadería en cuestión, ya que, según la destinación solicitada, varía no sólo el procedimiento administrativo, sino también los deberes, tanto a cargo del administrado como del propio servicio aduanero. Por una parte, surte el efecto de comunicar a la aduana la intención del particular en cuanto a la destinación de la mercadería, y por la otra, obliga a este a dar curso a la solicitud presentada, cumpliendo con todas las operaciones necesarias para que el interesado pueda disponer de la mercancía en los términos y de conformidad con las limitaciones propias del régimen elegido [22].

Resta analizar ahora lo que se denomina “el contenido de la declaración aduanera propiamente dicha”, o como también la identifica el coautor del Código Aduanero, la “declaración de información”. El más elemental método de control aduanero de la mercadería al ingreso o al egreso del territorio aduanero ha de consistir en el examen directo de ella, que se realiza cuando se la presenta. Este acto se denomina “de comprobación administrativa, o de constatación administrativa”, que se resume en la simple presentación de la mercancía ante la aduana para que esta desarrolle la labor de análisis físico, la encuadre en la nomenclatura correspondiente y determine su tratamiento aduanero. Para el caso de estar sujeta a tributos, establezca la valoración de la mercadería, y la determinación del importe adeudado en concepto de tributos.

Pero se acota que este método únicamente podría ser concebible en una sociedad con un tráfico comercial rudimentario, en el cual sólo circulen escasos bienes, y con mercaderías de pobre desarrollo tecnológico. En virtud de esto, merced al desenvolvimiento actual, tanto de las mercaderías, como de los métodos de comprobación, estas modalidades directas fueron sustituidas por el método de la declaración previa, que junto con el principio del despacho en confianza se transformaron a su vez en pilares del actual sistema aduanero mundial[23].

Es decir que, en la declaración, el declarante se ha de comprometer que lo allí consignado es verdadero y que con los elementos que se vierten, conforme lo reclaman los artículos 234, 253, 287, 298, 332, 352, y 387 del Código Aduanero Argentino, se ha de permitir la correcta clasificación y valoración por parte del servicio aduanero[24].

i.1. Estructura de la declaración

La declaración aduanera está concebida en dos partes o etapas, a saber, la primera, que es la que debe realizar el responsable del medio de transporte, cualquiera sea la vía de arribo al lugar de introducción al territorio aduanero. La segunda, que será efectuada por quien tenga la disponibilidad jurídica de la mercadería ya transportada, o de inminente arribo al territorio aduanero.

Con referencia a la primera, queda claro que el transportista no tiene la posibilidad de constatar las características de la mercadería contenida en los bultos o contenedores cerrados, por lo cual el contenido de la declaración que supone la presentación del manifiesto, sólo puede referirse a la cantidad de bultos, su volumen y su peso, siendo ello el motivo por lo que las diferencias punibles en esa etapa sólo se deben a los denominados faltantes o sobrantes. En cuanto a la descripción de la mercadería, la obligación del transportista sólo consiste en transcribir lo que ha sido declarado por el cargador, por lo que es irrazonable exigirle que haga una declaración en detalle de la mercadería que se encuentra en el interior de los contenedores o bultos, y menos que comprometan la posición que le correspondería a la mercadería en la nomenclatura aplicable[25].

Este sistema estructurado sobre dos declaraciones, la primera con motivo del arribo del medio transportador al territorio aduanero, y la segunda con motivo de darle a la mercadería una destinación aduanera por parte del que legalmente se encuentra habilitado para hacerlo, tienen, en caso de discrepancias con la verificación,

responsabilidades diferentes, ya que son distintos supuestos de exactitud y veracidad a observar como se ha visto, aunque se trate de la misma mercadería[26].

Respecto de la segunda, el que se encuentra legitimado para disponer de la mercadería, necesariamente debe solicitar una destinación aduanera dentro del plazo de 15 días de arribado el medio transportador conforme lo prevé el artículo 217[27]. Esta labor es efectivizada con la presentación de la declaración aduanera, denominada también como “declaración en detalle”, por contraposición a la anterior. Esta declaración está orientada a que la aduana, con los denominados elementos de hecho, pueda clasificar y valorar la mercadería. Como señala Barreira, la correcta determinación del tratamiento aduanero a la cual se encuentra sometida la mercadería cuya destinación es solicitada, depende de su clasificación y valoración, para las cuales el servicio aduanero debe contar con una declaración en detalle de todos los datos que le permitan realizar esas operaciones[28].

Ahora bien, esta declaración de los datos, tal como ya se ha señalado, debe ser veraz, completa e inequívoca, ya que lo que se pretende es que el servicio aduanero pueda correctamente clasificar y –según se considera más adecuado y preciso- controlar la valoración de la mercadería en el caso de importación, y eventualmente valorar en materia de exportación.

Esto es así, ya que, de conformidad con los artículos 224 y 331 del Código Aduanero Argentino, la declaración aduanera es inalterable una vez registrada, y el servicio aduanero no admitirá rectificación, ampliación o modificación, salvo los supuestos que prevé la propia ley. La rectificación es admitida como excepción, cuando sea comprobable de su simple lectura, o de la de los documentos complementarios a esta. En materia de exportación, se admite la posibilidad de rectificar sin datos, siempre que la inexactitud no constituya un delito o una infracción –conforme a los artículos 225 y 322, ap. 1 del Código Aduanero Argentino [29].

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que el precepto legal del artículo 954 tutela el principio básico de la veracidad y exactitud en la declaración de la mercadería objeto de cada operación, y delimita el tipo de infracción que se verifica cuando se produce efectivamente daño, o cuando puede producirse, exista o no-control aduanero, y sea este obligatorio o no. En tal virtud, los actos posteriores a la declaración no pueden incidir sobre la configuración de la infracción, habida cuenta de que la ley alcanza al hecho ilícito en el momento en que se efectúa la declaración aduanera. El fisco descansa en esa declaración exacta por parte del declarante, quien, en forma escrita, establece todas las características y circunstancias que identifica a la mercadería [30].

Esta particularidad que tiene de la declaración aduanera ha sido invariable, ya que toda la legislación aduanera reposa sobre tales principios, habida cuenta de que en la manifestación que se hace, por parte del usuario, se compromete la realidad, o al menos la que se espera, surgiendo de ahí su inalterabilidad, lo cual permite que, en principio, toda discordancia que se verifique respecto de lo declarado haga ver que se está en presencia de una falsa declaración [31].

Es decir, que la declaración punible conforme al tipo infraccional es la falsa, no las incompletas, ya que este supuesto no sería el previsto por la descripción del núcleo

estructural del tipo [32]. En todo caso en estos supuestos deberán ser modificados, si así fuera necesario, por medio del mecanismo de la rectificación.

Pero para que se admita la rectificación sin otras consecuencias en los casos ya señalados, esta debe ser solicitada antes que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería, o al libramiento, si se la hubiera exceptuado de los controles antes señalados. También esta procederá bajo las condiciones indicadas hasta cinco días posteriores al libramiento, siempre que la inexactitud se acredite debidamente ante el servicio aduanero, aun cuando fuera solicitada con posterioridad si se hubiera llevado a cabo el control documental o la verificación de la mercadería sin que se hubiera advertido la diferencia por parte del servicio aduanero, o al libramiento efectuado sin control documental o verificación de la mercadería. Cuando esta procede, conforme a lo previsto en el artículo 958 del Código Aduanero Argentino, no se producen por los errores cometidos las consecuencias infraccionales del artículo 954.

El tema tiene trascendencia ya que muchas veces sucede que las mercaderías arriban en mala condición, aspecto que se advierte de la simple inspección del estado de los embalajes. En estos casos, la reglamentación aduanera indica que obligatoriamente debe hacerse una toma de contenido conforme al régimen reglado por el artículo 221 del Código Aduanero Argentino. Se ha señalado que, en los casos en que se constata en el ingreso a depósito la presencia de bultos en mala condición corresponderá actuar conforme a los artículos 203 y 204 del Código Aduanero Argentino. Si esto se da en el momento del artículo 142 del C.A. y sus equivalentes, conforme al medio de transporte utilizado, serán estos responsables por los faltantes no justificados. El depositario será a su vez responsable por el faltante de mercadería a su egreso del depósito provisorio de importación en los casos en que la mercadería hubiera ingresado sin observación, y su peso y embalaje no hubieran merecido observación conforme al artículo 211 del C.A. Ahora bien, y esto es trascendente, cuando se hace uso del ignorando contenido, al tener por objeto comprometer una declaración aduanera, corresponde que esta se realice con ajuste a tal toma de contenido, es decir, al resultado hecho que se acreditará con el acta de verificación respectiva, y sin que las diferencias existentes con la documentación complementaria constituyan inexactitud de dicha declaración. Por consiguiente, no se puede argumentar que si surgen discrepancias con la documentación complementaria que es comprensiva del total, lleve a justificar una aparente infracción[33].

Como señala Gustavo Krause Murguiondo [34], una vez registrada la declaración aduanera se la considera inalterable como tal, produciendo, en el ámbito tributario, efectos precisos. En principio, el contribuyente debe abonar conforme a lo que ha comprometido; lo que no impide a que el servicio aduanero pueda modificar o rectificar la liquidación presentada antes del libramiento de la mercadería, formulando lo que se ha llamado una liquidación originaria de la obligación.

Pero se estima igualmente, que aun con el efecto infraccional resultante, nada impide que el usuario se presente al servicio aduanero a solicitar que de hecho se rectifique la declaración aduanera, habida cuenta de que advierte que ha cometido un error, y que conforme al deber que tiene de efectuar el control en forma conjunta con el servicio aduanero, incluso asumiendo la sanción que pudiera corresponder, exija que la operación o declaración sea rectificadas. Se podría decir que se trata del caso de una rectificación que se realiza por medio de una resolución condenatoria [35]. Este

mecanismo puede denominarse como una “autodenuncia impropia”, para distinguirla del instituto regulado en el artículo 917 del Código Aduanero Argentino [36].

i.2. Efectos y consecuencias

Queda claro que para que pueda existir entonces la infracción bajo análisis, el núcleo central sobre la que está concebida tiene que quedar condicionado a la efectiva existencia de discordancia o diferencia en las declaraciones, que permitan ineludiblemente que se presenten algunas de las tres hipótesis que la misma norma prevé a continuación, ya que de lo contrario, si esto no sucediera no existirá infracción. Es decir, se presentará lo que denomina un defecto del tipo, ya que para que exista reproche, la conducta del declarante debe darse en forma completa, para de esta manera dar derecho al servicio aduanero a que reclame la potencial multa y los tributos que pudieran corresponder.

Por esa razón, en caso de declarar en forma completa, a pesar de que falte mercadería, no necesariamente se va a estar en presencia de una infracción aduanera, ya que si bien el importador es pasible de ser responsabilizado, en los términos del artículo 954 del C.A. por la inexactitud de su declaración comprometida relativa a la cantidad de la mercadería manifestada, ello no obsta a que tal responsabilidad resulte excluida si, de las pruebas aportadas en el proceso, surgiese que los faltantes o sobrantes de bienes debieran razonablemente, ser atribuidos a las esferas de responsabilidad de otros sujetos –el transportista o el depositario- que intervienen en operaciones previas a la solicitud de destinación[37].

Se puede resumir, por lo tanto, que la acción, además de consumarse y realizarse en su primera parte, que puede denominarse núcleo, debe efectivamente presentarse alguna de las consecuencias perfectamente descriptas en los tres incisos siguientes, que se pueden describir como condicionantes.

Ahora bien, entre el núcleo y las consecuencias determinantes para que se presente la infracción, existe un nexo o relación de no menor importancia que reclama además que la conducta “que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir (...)”. Esta descripción viene a significar que la labor que ha de desarrollar el servicio aduanero con motivo de la constatación, primeramente no se sana por la advertencia que de la diferencia existente realice el declarante, como tampoco por su posterior rectificación -evento que, por otro lado, obliga siempre a que, una vez detectada la discordancia, deba ser rectificada, por el mecanismo del sumario infraccional-; y en segundo lugar, no requiere un resultado concreto al momento de la verificación, es decir que, por el solo hecho que la aduana verifique y apruebe, no implica o significa que ha convalidado la declaración.

Vale decir que basta, no sólo el resultado concreto de alguna de las hipótesis planteadas en los tres incisos condicionantes de la figura, sino que además esta posibilidad pueda presentarse en forma potencial, bastando la mera posibilidad –situación que se advierte con los tiempos de conjugación que tiene la acción de producir, es decir que produjera o hubiera podido producir- [38].

Pero debe insistirse una vez más que esta potencialidad o circunstancia real está referida a alguna de las tres consecuencias previstas en los incisos a), b) y c) del artículo 954, ya

sea que se presenten de forma individual o conjunta, siempre vinculadas a una declaración realizada por un sujeto ante el servicio aduanero, de una operación o destinación de importación o exportación, cuyo contenido no coincida con lo efectivamente verificado por la autoridad aduanera.

De manera que el acto que realiza el declarante, indefectiblemente deberá ser analizado desde la perspectiva de su concordancia entre el núcleo y las consecuencias previstas en el tipo infraccional, ya sea que este se encuentre alcanzado por una posibilidad real o potencial. Estos eventos dañosos, al afectar al bien jurídico tutelado, son lo que han de justificar la aplicación de la sanción[39].

No cabe duda de que la cabal interpretación de esta posibilidad que prevé la figura infraccional despertó algunos inconvenientes interpretativos, con relación a la existencia o no de controles aduaneros. A tal fin, la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que la figura del artículo 954 del C.A. distingue el supuesto en que se produzca, de manera cierta, alguno de los efectos contemplados en los incisos a), b), y c) de aquel otro en que la maniobra sea descubierta, en cuyo caso, para que la acción sea punible deberá concurrir la posibilidad, si se hubiera superado el control aduanero, de generar alguno de los resultados previstos; es decir, que la diferencia entre una y otra conducta radica en que la primera requiere un daño concreto, en tanto que para la consumación de la segunda se requiere que la acción desplegada ponga en peligro el bien que la norma tutela[40].

No obstante, dicho fallo tuvo una disidencia importante en el voto del Dr. Carlos S. Fayt cuando indicó que la falsa declaración contemplada por el artículo 954 del Código Aduanero está sujeta a sanción no sólo cuando produce daño, sino también cuando puede producirlo, exista o no exista control aduanero, sea este obligatorio o no obligatorio, sea eficiente o ineficiente. Sostener lo contrario equivaldría a no tener en cuenta una conducta negativa para los intereses fiscales y cuya sanción está prevista por ley, en tanto de pasar inadvertida la manifestación inexacta por circunstancias aleatorias, hubiera producido evidentemente un daño[41].

i.3. La declaración aduanera como declaración comprometida

Por último resta precisar el concepto de declaración jurada que asume la declaración comprometida, ya que el accionar de los protagonistas ante el servicio aduanero, estando la mercadería de por medio, ante una destinación u operación aduanera se ha de contrastar respecto de una declaración escrita, que es la que se compromete.

Se trata indudablemente de un concepto técnico, que ya ha sido objeto de precisiones y alcances, como ya se ha podido advertir más arriba al tratar la declaración aduanera

.Está claro que el sistema aduanero argentino, como el de todos los países del mundo, está estructurado sobre la base de la declaración escrita previa a la presentación de la mercadería ante el servicio aduanero [42].

La documentación que certifica los datos volcados en la declaración aduanera, tiende a dar plenitud a lo manifestado por el declarante. Y esto es así habida cuenta de que es función esencial de la aduana verificar la mercadería, para de esta forma poder determinar su adecuada clasificación arancelaria, mecanismo que ha de brindar el

tratamiento arancelario –tanto de importación como de exportación según corresponda– y el régimen de prohibiciones que pudiera involucrarla, como así también la de controlar la valoración –en el caso de una importación– o bien controlarla, o establecerla en el caso de una exportación [43].

Debe recordarse una vez más que el declarante debe 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 [44]. De manera que esta declaración debe contener los datos reales de la operación que se procura registrar debiéndose consignar la totalidad de los elementos que dan cuenta sobre las particularidades de la mercadería para permitir realizar la labor de control que hace a la función aduanera y de esta manera corroborar la correcta clasificación arancelaria adoptada y en su caso rectificarla, y la correcta valoración de la mercadería a los fines de la liquidación de los tributos correspondientes [45].

En consecuencia, la declaración va a estar fuertemente sostenida por los principios de veracidad y exactitud con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante, salvo, claro está, los supuestos previstos por la propia ley o del control que pueda efectuar el servicio aduanero [46].

Se ha dicho que la modificación del sistema operativo y de registro, junto con la instauración de sistemas de control selectivo, ha significado la modificación de algunas pautas establecidas en el Código Aduanero Argentino, lo cual generó numerosos conflictos, sobre todo a partir de la interpretación que se realizó luego del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que estableció que el bien jurídico tutelado por el Código Aduanero, en todas sus declaraciones, es el principio de veracidad y exactitud, siendo entonces irrelevante para la configuración de la infracción del artículo 954, la existencia o no del control aduanero, sea este obligatorio o no, habida cuenta de que la ley alcanza al hecho ilícito en el momento en que se efectúa la declaración [47].

Debe considerarse también que antes de este criterio, la pauta jurisprudencial giraba en torno a la idea y al convencimiento de que si la aduana podía ejercer el debido control, independientemente de si en la práctica lo había hecho o no, el documentante no era responsable de la infracción porque su declaración no podía dejar de pasar inadvertida, y tal situación constituye una de las condiciones exigibles para poder sancionar. Sin perjuicio de ello, la jurisprudencia reconoce el grado de responsabilidad que tienen los declarantes, ya que, al hacerlo, deben actuar con responsabilidad y acatando expresas instrucciones contenidas en el Código Aduanero [48].

Como señala sobre este punto Bonzón Rafart, el fundamento del cambio de criterio se sustenta en lo vertido en la Exposición de Motivos del Código Aduanero, y que tal situación –a criterio del autor–, lleva a confusión. Sostiene que, efectivamente, el mentado informe de elevación determina sobre el particular que se tutela el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera. Pero esta opinión de los redactores del Código Aduanero debe ser interpretada en el sentido de que el principio básico de la veracidad y exactitud se relaciona con el llamado despacho en confianza, el que a su vez tiene que ver con la imposibilidad fáctica de la aduana de controlar la totalidad de mercaderías que se despachan. De ello es que se deduce que la falta de veracidad o exactitud de las declaraciones atenta contra el debido control aduanero, que es el bien

jurídicamente protegido tanto por el contrabando como por las infracciones aduaneras [49].

Pero debe quedar claro que no cualquier inexactitud de la declaración provoca en forma automática la configuración efectiva de la infracción, ya que puede suceder que atento a su naturaleza y a los controles que se ejercen puede determinar que carece de idoneidad suficiente para causar el daño previsto, con lo cual no se configurará la infracción. Esto se sustenta en que, frente a la declaración del documentante, es necesario que la aduana despliegue una actividad suficiente para acreditar sumariamente su falsedad y no limitarse a una afirmación dogmática, como puede ser el caso del valor de la mercadería, sin referirse a las bases tomadas en cuenta al efecto [50].

La declaración inexacta no es punible en sí misma o por sí misma, ya que no se castiga en haber incurrido en una inexactitud, sino sólo si con ella se puede o pudiera afectar alguno de los bienes jurídicos que la norma protege, causando o pudiendo llegar a causar un perjuicio contra el Estado, ya sea en la recaudación, en la aplicación de una prohibición o en el indebido ingreso o egreso de divisas. Como se ve, no requiere un daño efectivo sino que sólo se establezca un peligro seguro de que dicho resultado se puede producir [51].

5. Causales de no punición

Esta figura infraccional prevé causales de no punición.

Ante todo debe quedar claro que como causal de no-punición se permite inferir la no adecuación de la conducta desplegada a la típica, ya que si no se dan las causales previstas en el artículo 954 del Código Aduanero, la declaración, aunque resulte inexacta, no resultará punible [52].

Al comienzo del análisis de esta infracción, se anticipó que existen causales de no-punición, expresamente previstas por el texto normativo, y que son las establecidas en los artículos, 958, 959, y 960 del Código Aduanero Argentino.

Debe aclararse que existía además la causal eximente del artículo 957, que fue derogado merced a la reforma introducida por la Ley 25.986. Esta norma prescribía que la clasificación arancelaria inexacta, comprendida en cualquier declaración relativa a operaciones o a destinaciones de importación o de exportación, no sería punible si se hubieran indicado todos los elementos necesarios para permitir, al servicio aduanero, la correcta clasificación arancelaria de la mercadería de que se tratara.

Debe no obstante recordarse que la jurisprudencia siempre fue pacífica en la interpretación de esta causal de no punición, al sostener que, si el servicio aduanero, con el aporte de la documentación complementaria, puede clasificar correctamente la mercancía, no resulta punible la mención de una posición incorrecta [53].

A su vez, la jurisprudencia estableció que, en la medida en que con los elementos que se aporten al despacho, a pesar de la limitación que ofrece el sistema informático, si la declaración y la documentación son completas, atento a la vigencia del artículo 957 del Código Aduanero, este debe aplicarse [54].

Cabría preguntarse por los motivos de la derogación de este artículo. En todo caso, todo parece indicar su falta de sentido desde la implementación del Sistema Informático María. Pero se considera que, de la detenida lectura de la actual redacción de los artículos 225 y 322 del C.A., se permite inferir que siempre es función de la aduana clasificar correctamente la mercadería, y controlar la clasificación propuesta por el declarante, y en la medida en que se permita un método de consulta sumaria del declarante ante el servicio aduanero, para que actúe y defina la cuestión, nunca se presentará la hipótesis infraccional que nos ocupa.

El supuesto previsto en el artículo 958 señala que salvo disposición especial en contrario, en los casos en que el Código Aduanero Argentino hubiera previsto la dispensa del pago de tributos por las causales de siniestro, caso fortuito, fuerza mayor o en el supuesto de rectificación de declaración debidamente justificada, las diferencias que fueran consecuencias directas de dichas causales, no serán tomadas en consideración a los efectos punibles.

Este artículo trata varios acontecimientos, algunos de ellos previstos en la legislación civil y penal.

Los artículos 213, 315, y 380 del Código Aduanero Argentino, expresamente, contienen dispensas del pago de tributos para el caso de destrucción de mercadería en forma total o bien su pérdida irremediable. El primero de ellos está referido a la mercadería que se encuentra dentro del régimen de Depósito Provisorio de Importación, es decir que es necesario que todavía no ha sido liberada a plaza y que se encuentra bajo control aduanero. El segundo caso es el de la mercadería que está afectada a una destinación suspensiva de tránsito de importación. El tercero corresponde a la mercadería afectada a una destinación suspensiva de tránsito de exportación [55].

En referencia a la precisión del caso fortuito y fuerza mayor, claramente debe recurrirse a Derecho Civil. En tal sentido, el artículo 514 del Código Civil dice: “Caso fortuito es el que no ha podido preverse, o que previsto no ha podido evitarse”. En materia aduanera, esto claramente resulta aplicable, ya que no cabe duda de que la destrucción o pérdida de la mercadería, cuando resulta de la acción de la naturaleza, no puede significar la comisión de infracción alguna. A su vez, por fuerza mayor, se considera cuando son originados por los hechos del hombre, como la guerra, los hechos del soberano o fuerza del príncipe. Los hechos del soberano se han de entender, como los actos emanados de su autoridad tendiendo a disminuir los derechos de los ciudadanos. Se aclara que las violencias y las vías de hecho de los particulares no se cuentan en el número de los casos de fuerza mayor, porque son delitos y, como tales, están sujetos a otros principios que obligan a la reparación del mal que causen [56].

Finalmente, debe recordarse el concepto de la rectificación o modificación de la declaración. En materia de importación está previsto en el artículo 225, mientras que en exportación está regulado en el artículo 322. Este régimen permite al servicio aduanero autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera en los supuestos, en la medida en que se solicite conforme a las pautas allí establecidas.

Sobre el particular, se puede resaltar que muchas veces se producen errores que son fácilmente detectables, como los aritméticos, las traducciones, o las transcripciones equivocadas –inversión de números o columnas etc.-. En el caso de las exportaciones, si

la diferencia no constituye delito o infracción, se puede ordenar la modificación, rectificación o ampliación siempre, es decir, sin condicionamiento alguno.

Pero claro está que el aspecto fundamental a tener en cuenta es que no tiene que haber mediado principio de inspección aduanera alguna, pero permitiendo ahora que pueda realizarse aún en los casos en que se libró la mercadería que fue sometida o no a los controles físicos o documentales y que no fueron detectados por el servicio aduanero, siempre que dicha presentación se haga dentro del plazo de los cinco días del libramiento [57].

No obstante, a partir de la vigencia del Sistema María, se determina la existencia de dos momentos en el inicio de la operación de importación: el primero cuando el despachante a través del sistema, oficializa el despacho de importación e incorpora los datos a ese sistema informático, y el segundo cuando debe completar la operatoria y acompañar los documentos que complementan el despacho iniciado. Si en dicha oportunidad al detectar la importadora el error incurrido en su despacho, esta alertó al servicio aduanero poniéndolo en conocimiento de ello en forma escrita y acompañando la documentación correspondiente recién podrá admitirse la rectificación cuando se adjunta la documentación complementaria y recién evaluar si esta es admisible o no conforme al artículo 225 del C.A. [58].

Pero existen circunstancias previstas por la propia norma aduanera en que la rectificación resulta admisible sin que tenga consecuencias penales como es el supuesto contenido en el artículo 346 del C.A. cuando permite que el exportador pueda embarcar mercadería en menor cantidad que la declarada en la solicitud de destinación de exportación para consumo siempre que una vez concluida la carga diere aviso al servicio aduanero, para su constatación y registro en el correspondiente permiso, mediante el mecanismo del post embarque [59].

Por su parte, los supuestos del artículo 959 del Código Aduanero Argentino son varios, y de alguna manera tienen relación también con el caso anterior. Señala la norma que, en cualquiera de las operaciones de importación como de exportación, no será sancionado el que hubiera presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno de los siguientes supuestos: a) la inexactitud fuera comprobable de la simple lectura de la propia declaración; o la circunstancia o el elemento en el cual ella recayera hubiera sido objeto de las opciones a las que aluden los artículos 234, ap. 3, ó 332, ap. 3 del C.A., b) la diferencia resultante de la inexactitud causara o pudiera causar un perjuicio fiscal y su importe fuera menor a \$ 58,10. En caso de que la diferencia causara o pudiera causar además alguna de las consecuencias previstas en los incisos b) y c) del artículo 954, la eximición de la pena contemplada en este inciso no será aplicable; c) la diferencia de cantidad de mercadería de una misma posición arancelaria no excediera del 2% sobre la unidad de medida que correspondiera a la misma. La reglamentación podrá aumentar este porcentaje hasta un 6%, en atención a la naturaleza de la mercadería de que se tratare. Esta exención no alcanza a las sanciones que pudieran corresponder por otras diferencias.

Respecto de este punto, se puede decir que conforme a la terminología anterior al Código Aduanero, este tema era conocido como el “error evidente de hecho”, descripción que influía decisivamente en el tema, según sea el concepto que se tuviera de la declaración comprometida y de la documentación complementaria involucrada. El

error evidente de hecho es aquel que por imperio de lo que la Ley de Aduanas preveía (artículo 171 bis, t.o. 1962) permitía al juzgador absolver al imputado, aunque se compruebe la existencia de la falsa declaración, y las características que tenía el yerro era que resultaba imposible de pasar inadvertido. La crítica que se hace al texto normativo actual sobre este tema es que, tal como está previsto, pareciera reducir el concepto del error evidente a un mero error de suma efectuado en el cuerpo del despacho. Pero, si se parte de analizar a la declaración en conjunto con la documentación complementaria, se puede considerar que el error evidente, como causal exculpatoria, sigue teniendo validez, ya que surge de la simple lectura de la declaración. La declaración comprometida es, sobre todo, algo armónico, y no puede ser interpretada o tenida como una mera abstracción, porque la realidad legislativa así lo indica; y el rigor del Derecho Aduanero no puede llegar tan lejos. Por lo tanto, habrá error excusable cuando las diferencias existentes se ponen de manifiesto al cotejar el cuerpo de la declaración con la documentación complementaria [60].

En consecuencia, siguiendo esa línea interpretativa se sostiene que debe estarse al análisis del texto del artículo 959, inc. a) del C.A., y se obliga, en consecuencia, al análisis de la declaración y la documentación complementaria para así determinar la existencia de la inexactitud de la simple lectura de la declaración [61].

b. La Declaración que causa un Perjuicio Fiscal

1. El perjuicio fiscal

Debe destacarse que el caso bajo estudio se trata de una declaración inexacta que causa un perjuicio fiscal.

Para una mejor comprensión del tipo infraccional, resulta menester realizar algunas precisiones conceptuales. La primera de ellas está referida a la existencia en la declaración aduanera de lo que se denomina “perjuicio fiscal”. La definición de este concepto jurídico se va a encontrar en el artículo 956, inciso b), cuando dice: “(...) se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe correspondiente por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto, o el pago por el fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación”.

Esto significa, en consecuencia, que la declaración comprometida siempre en esencia ha de tener repercusión en orden a los tributos que se han de abonar con motivo de las declaraciones, tanto de importación y exportación, pero en tanto y en cuanto, existan tales tributos como consecuencia de hechos gravados, ya que de lo contrario, jamás se podría dar el concepto de perjuicio fiscal.

Pero no necesariamente, la definición limita el concepto de perjuicio fiscal a aquellos tributos propios que gravan el comercio exterior –estrictamente aduaneros-, sino que también incluye aquellos cuya percepción, con motivo de tales operaciones están confiados al servicio aduanero, como por ejemplo, el caso del Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Internos, o el anticipo del Impuesto a las Ganancias para los bienes de consumo, y otros tantos que, a lo largo del tiempo fueron creados como también, dejados sin efecto [62].

De esto resulta que la noción de perjuicio fiscal es más amplia, ya que incluye a todos los tributos y tasas, que en forma indirecta o directa resulten competencia del organismo aduanero, o aquellos respecto de los cuales se le ha confiado su percepción [63].

Esta interpretación también se ha hecho extensiva cuando se declara un empleo o destino distinto a la mercadería en plaza de la mercadería importada y como consecuencia de ello implica no abonar los adicionales correspondientes a IVA y de Ganancias. En estas circunstancias si se declara como bien de uso, gozan del beneficio que la reglamentación establece en no abonar estos tributos adicionales, que sí corresponden cuando se los declara como bienes de consumo. De verificarse esta inexactitud, se admite que se encuadra esa conducta en la infracción contenida en el artículo 954 inc. a) del C.A. [64]

Pero también se han de incluir en este concepto los estímulos que, con motivo de una exportación, deban ser abonados, o que se haya solicitado su pago, o que se hubieran efectivamente pagado, y que, como consecuencia de tales acciones hayan sido realizados en forma incorrecta. Esta definición requiere aquí una precisión adicional que consiste en establecer jurídicamente qué es un estímulo a la exportación. Estos están concebidos como una devolución total o parcial de impuestos interiores, y de derechos de importación que se han abonado por los elementos importados que han de integrar el bien que finalmente será exportado, o que se han sido abonados durante el proceso de fabricación o elaboración, y que están incluidos en el costo final del bien que finalmente se ha de exportar [65].

Como consecuencia de ello, se entiende una actitud de sacrificio fiscal, en orden a promover las exportaciones de un país sustentado en el principio de no-exportación de impuestos, recomendación que es aceptada universalmente en el comercio exterior. Por ello este capítulo ha de tener especial relevancia respecto de los elementos que se declaren al servicio aduanero, ya que sobre la base de este dato básico, se sustentará el pago del estímulo que corresponda, y por ello, toda inexactitud que tenga por objeto justificar un pago indebido habrá de configurar una declaración inexacta, ya que puede ocasionar perjuicio fiscal [66].

En la medida que en una exportación la base de cálculo para los reintegros a la exportación sea incorrecta, en orden a que el valor FOB (FOT o FOR según corresponda) con referencia al valor real de la operación, y siempre que este sea mayor, implicará la comisión de perjuicio fiscal tal como se ha señalado. Pero si no se prueba como condición primaria la falsedad o incorrección del valor no se incurre en la declaración inexacta [67].

Por lo expuesto puede concluirse en esta primera aproximación, que la declaración que se realiza ante el servicio aduanero debe coincidir con lo que se verifica, y que en caso de que exista alguna diferencia, esta no debe producir, en forma real o potencial, un perjuicio fiscal.

i.1 La potencialidad del perjuicio fiscal

El texto y las conclusiones resultan claros, a pesar de que, a veces, la interpretación de los vocablos “pudiere producir” ha generado ciertas disputas administrativas y

judiciales, motivadas, tal vez, por la amplitud del agravio, y por un cierto exceso de celo fiscal de los funcionarios de la aduana.

No obstante, debe quedar claro que la potencialidad introduce la idea de que no será relevante el acto posterior que realice el declarante tendiente a minimizar o, directamente, hacer desaparecer el peligro hacia la renta fiscal, ya que siempre, con anterioridad a la declaración y con posteridad a esta, el perjuicio fiscal tanto real como supuesto, tiene que estar presente para que se configure la infracción [68].

Es decir que, para analizar si la declaración presentada ante el servicio aduanero permite tener por configurada la infracción tipificada en el artículo 954 del C.A., conforme a lo previsto en el inciso a), lo único relevante es que esta, por sí sola, pueda producir perjuicio fiscal. No obstante ello, pueden ocurrir circunstancias que impidan la posibilidad de configuración del hecho ilícito si se elimina, por ejemplo, la viabilidad de aquel resultado, aconteciendo tal evento cuando, al tiempo de registro de la declaración, se han pagado los tributos por la mayor cantidad comprometida, desapareciendo, de tal modo, la expectativa de que la renta fiscal pueda quedar afectada por aquella declaración [69].

En igual línea, ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que, si no existe la posibilidad real o potencial de generar un perjuicio fiscal, las diferencias en la declaración resultarán insusceptibles de producir tal efecto, deviniendo tal situación en un presupuesto abstracto y, en tales condiciones, la conducta vinculada a la operación examinada no resultará idónea para poner en peligro el bien que el artículo 954 inciso a) del C.A. protege [70].

Tal posibilidad debe conducir a la búsqueda de una mayor precisión del tipo y su terminología, sobre todo, por el hecho de que, en la declaración de una destinación, van a incidir varios elementos que tienen indudable repercusión en el aspecto tributario del comercio exterior, tanto de importación como de exportación, conforme a los múltiples elementos que contienen las declaraciones aduaneras, los cuales se tienen que compadecer con la verificación que luego ha de realizar la aduana. En la medida en que toda declaración de destinación aduanera, tanto de importación como de exportación, tengan que consignarse obligatoriamente la naturaleza, especie, calidad, estado, cantidad, precio, origen, procedencia, y toda otra circunstancia o elemento necesario, para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se tratara, por parte del servicio aduanero, la posibilidad de detectar diferencias y eventuales incidencias en el campo tributario van a ser reales y ciertas [71].

Si bien en este aspecto, se ha de encontrar, en forma permanente, la función de control de la aduana en orden al ingreso y egreso de las mercaderías afectadas al tráfico internacional, en cuanto a su incidencia en el régimen de prohibiciones y la recaudación, en el caso que nos ocupa, el segundo ha de tener una mayor preponderancia. Por ello no cabe duda que se pone especial énfasis en la actividad de recaudación, y por ende, debe recaudar lo que le corresponde, lo debido, exigiendo al contribuyente que pague lo que establece la ley [72].

De igual forma, se estará ante la presencia de un real perjuicio fiscal por aquellas operaciones en las que se pretenda hacer prevalecer un régimen preferencial o

arancelario al que efectivamente corresponda, tal como sería el caso en que expresamente estén vedadas las triangulaciones [73].

Pero es claro que hay situaciones que no constituyen real o eventual perjuicio fiscal pasible de ser sancionado por esta hipótesis. Se constituye esta, cuando por operaciones de tránsito se despachan mercaderías con destino a Tierra del Fuego, que, como se ha visto, rige un sistema arancelario especial, y en la liquidación de los tributos correspondientes no se incluyen los derechos antidumping que le corresponden a la mercadería conforme a su posición arancelaria. El fundamento es que si no corresponde a dicha mercadería tal tributo no tiene por qué ser garantizado. La falta del eventual derecho antidumping en la liquidación de la garantía no puede ser sostenida como potencial perjuicio fiscal, ya que de hecho no le corresponde jamás [74].

Igual razonamiento se puede hacer cuando por diversas circunstancias tiene que garantizarse importes por supuestas o eventuales diferencias de tributos conforme lo reclaman resoluciones aduaneras reglamentarias destinadas a verificar la realidad de los valores que se declaran como base imponible. Ante la ausencia de esta específica garantía –motivadas muchas veces por una ulterior cuestión clasificatoria- o por un simple olvido de parte del declarante, tal circunstancia no puede ser constitutiva de la figura infraccional contenida en el artículo 954 inc. a) del C.A. precisamente porque el concepto de perjuicio fiscal establecido en el artículo 956 inc. b) habla de falta de ingreso del importe que correspondiere por tributos. De manera que de advertirse tal situación el funcionario aduanero deberá exigir la ampliación o constitución de la garantía sin perjuicio de advertir su incorrecta actuación y que en caso de persistir iniciar la investigación tendiente a aplicar una sanción disciplinaria –conforme los artículos 47 y 100 del Código Aduanero Argentino- [75].

C. CONCLUSIONES

Conforme a lo hasta aquí analizado se puede sostener que el fallo bajo estudio es correcto en cuanto a su interpretación y a la solución que brinda, ya que claramente sigue la doctrina interpretativa en orden a lo que constituye el tipo infraccional, la conducta, y el bien jurídico que se tutela.

En consecuencia, el exportador con motivo de las múltiples destinaciones de exportación registradas ante la Aduana, comente la infracción tipificada en el art. 954 inc. a) del Código Aduanero, al no deducir de la base imponible la incidencia del valor CIF del insumo importado que contiene el bien objeto de exportación en los términos de lo establecido por el Decreto 1011/1991 ya que está establecido claramente que el reintegro se calcula sobre el valor agregado local que tiene la mercadería objeto de la exportación.

Debe considerarse igualmente, si bien el fallo como el dictamen de la Procuración no lo hacen, que en la particular confección de las destinaciones aduaneras, tanto en el sistema manual como en el actualmente vigente por medio del “Sistema Informático María”, resulta el Despachante de Aduana en su condición de auxiliar del servicio aduanero y apoderado del importador o exportador, quién registra conforme a los datos e instrucciones que el mandante le acompaña, asumiendo en consecuencia las responsabilidades que se han enumerado en el concepto de la “Declaración Aduanera”,

asumiendo los efectos jurídicos precisos que se derivan de ella, y que se encuentran tutelados por la infracción contenida en el art. 954 del Código Aduanero.

Por lo expuesto, aún admitiendo que la base imponible comprometida en las destinaciones de exportación fueron erróneas, no por ello se liberan de la infracción argumentando que el yerro contenido en ellas era evidente por si mismo y surgía de la simple lectura de la declaración.

En efecto, la detección de la infracción se debió a una labor de pesquisa y contraste de documentación efectuada por el servicio aduanero, y se advierte por ello que si hubo de realizar ese despliegue es porque no surge la inexactitud de la simple lectura.

Las consideraciones que contiene sobre el análisis detallado del artículo 959 inc. a) del Código Aduanero es la correcta, ya que esta tiene que surgir no sólo de la propia declaración sino de lo que se denomina documentación complementaria es decir, documento de transporte (guía aérea, conocimiento o *bill of lading* según el medio de transporte utilizado), factura comercial, y los certificados obligatorios propios que tienen que estar en la destinación aduanera (sanitarios, origen etc.).

En tal sentido el desarrollo interpretativo realizado en el dictamen de la Procuración General es acertado siendo esa por otra parte la debida interpretación que se tiene que hacer del instituto, esperando en consecuencia que sea seguida por la aduana quién muchas veces hace un análisis restrictivo de este, lo que genera una conflictividad innecesaria en sede administrativa.

Por lo tanto la documentación que está fuera de este concepto no puede ser asimilada a la declaración, de modo que como sucede en el caso, toda referencia a un despacho de importación no tiene relevancia para activar la aplicación de la causal exculpativa.

Dr. Horacio F. Alais
Profesor de Derecho Aduanero
Facultad de Derecho, Universidad Austral

[1] Debe recordarse que el Decreto 1011/1991 actualmente vigente es el mecanismo legal reglamentario que regula el régimen de reintegros, entendiéndose a estos como la devolución total o parcial de tributos interiores que la mercadería objeto de exportación hubo de abonar en su proceso productivo local (cfr. Art. 825 del Código Aduanero). En este punto el citado Decreto establece que el reintegro será aplicable sobre el valor FOB, FOR o FOT de la mercadería a exportar, neto del valor CIF de los insumos importados incorporados en la misma, aclarando que para dicho cálculo se tomará como base exclusivamente el valor agregado producido en el país.

Como se aprecia es una definición clásica y que no admite duda alguna en cuanto a la forma de cálculo y sobre la cual procede, siendo además un tema de esencial conocimiento en el campo del comercio exterior.

[2] En consecuencia la CNCAF, Sala I “Y.P.F. S.A. (TF N° 7288-A) c/ANA”, 10/09/1999, ha señalado que las declaraciones inexactas sólo son punibles a tenor de lo dispuesto en los artículos 954 y siguientes, ya que si la conducta resulta atípica frente a estas normas, ella no es susceptible de reproche bajo la fórmula residual del artículo 955 del citado ordenamiento. También la misma Sala, en la causa “Sontec S.A. (TF N°

7304-A) c/ANA”, 11/04/1997. En igual línea, pero en otro supuesto de aplicación analógica, la Sala II, en los autos “SA San Miguel A.G.I.C.I.F. (TF N° 6716-A) c/ANA”, 10/03/1998, ha señalado que el artículo 6 del Decreto 637/79 no constituye una norma penal toda vez que no dispone un régimen de penalidades en forma expresa que sancione el incumplimiento de los requisitos exigidos en los casos de exportación de mercadería en consignación de dicho decreto, sin que pueda entenderse configurado, tampoco de su letra por la generalidad del texto, un supuesto de ley penal en blanco, y que al remitir a la Ley de Aduanas (t.o. 1962 y sus modificaciones), pero al no prever esta un régimen penal aplicable a la exportación en consignación no cabe sancionar la conducta de la infractora mediante su adecuación a otra figura pues en materia de infracciones aduaneras, no procede la incriminación por analogía (art. 895 del C.A.).

[3] Estas pautas ya fueron establecidas en los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Megsa SA s/apelación, 15/09/1987, en la que se señaló que el artículo 954 inciso a) del Código Aduanero y el artículo 1° del Decreto 1691/81 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 o exportación 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 lo contrario vulneraría los principios generales del Derecho Penal, que a su vez resultan aplicables en virtud de la naturaleza de la sanción examinada. El citado fallo también cuenta con un comentario realizado por GOTTIFREDI, MARCELO A., “Analogía. Su prohibición en el derecho infraccional aduanero”, La Ley, t. 1989-A. Buenos Aires, 1989, p. 328. En igual sentido se observa en el fallo de la CNCAF, Sala IV, “Comarsa S.A. c/ANA”, 24/04/1997, donde se señaló que para configurar el ilícito previsto en el artículo 954 del Código Aduanero, se requiere que la declaración inexacta se efectúe ante el propio servicio aduanero por lo que cualquier otra presentación que se haga ante otros organismos, aun cuando se relacionen con la operación aduanera, no serán hábiles como para permitir la imputación que se discute, aclarando en tanto y en cuanto que esa documentación inexacta no sea el fundamento de una declaración inexacta aduanera. Este fallo cuenta con un comentario del autor VÁZQUEZ, JUAN CARLOS, “El ámbito de la individualización de la acción en la infracción de declaración inexacta”, *Jurisprudencia Argentina*, t. 1991-I, Buenos Aires, p. 13. En dicha oportunidad, se concluye en que las declaraciones inexactas efectuadas fuera del ámbito del servicio aduanero, y aun cuando puedan vincularse o relacionarse con un régimen aduanero, operación aduanera, destinación aduanera, o situación en que intervenga el sujeto ante la aduana, no se encuentran comprendidas objetivamente en el tipo.

La CNCAF, ha reiterado esta doctrina que se mantiene sin variaciones salvo por la insistencia de la aduana que cada tanto dicta un fallo condenatorio aplicando un criterio analógico expresamente vedado, “Tolan S.A. s/recurso apelación”, Sala IV, 03/09/1993, “Molinos Río de la Plata S.A. (TF N° 9764-A y su acumulado c/DGA”, Sala I, 16/08/2005.

En cierta forma, por el resultado que se obtiene, también es de aplicación lo fallado por la CNCAF, Sala I, “Frigorífico Meatex C.I.A.F.I.E.S.A. (TF N° 6651-A) c/ANA”, 06/06/2000, publicado en Buenos Aires, El Derecho, Diario de Jurisprudencia de 21/09/2000. En este caso, se trataba de determinar los alcances del beneficio estatuido por la Ley 19.184, por el cual se concedía un reembolso adicional por exportaciones no tradicionales, y cuestionaba la aduana que la mercadería en el país de exportación tuviera un ulterior destino, que no coincidía con el del país efectivamente exportado. En esta oportunidad, se consideró que no se cometía la infracción aduanera ya que la

Cámara consideró que era irrelevante la circunstancia que se destine o no al consumo interno del país importador.

[4] El hecho de subsumir las operaciones aduaneras, y las destinaciones tanto de importación como de exportación implicó un notorio avance en la estructura del tipo infraccional respecto de lo que acontecía con la Ley de Aduanas, que hacía un tratamiento diferenciado y que, además, llevaba a confusión; esto fue destacado por la doctrina.

[5] Cfr. artículo 135 y siguiente, cuando el arribo es por vía acuática; 148 y siguientes cuando el arribo es por vía terrestre por automotor; y 153 y siguientes, cuando es por ferrocarril, y finalmente el artículo 160 y siguiente, cuando el arribo es por vía aérea.

[6] Cfr. al régimen previsto en los artículos 178 a 184 del Código Aduanero Argentino.

[7] Cfr. al régimen previsto en los artículos 185 a 190 del Código Aduanero Argentino.

[8] Cfr. al régimen previsto en los artículos 410 a 416 del Código Aduanero Argentino.

[9] Cfr. al régimen previsto en el artículo 290 del Código Aduanero Argentino.

[10] La destinación definitiva de importación a consumo está definida en el artículo 233 del Código Aduanero Argentino, como aquella en virtud de la cual se permite que la mercadería importada pueda permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero. A su vez, la modalidad del denominado despacho directo a plaza es definido en el artículo 278 del mismo texto legal, como el procedimiento en virtud del cual se posibilita que la mercadería pueda ser despachada directamente a plaza sin previo sometimiento de esta al régimen de depósito provisorio de importación. La destinación suspensiva de importación temporaria está definida en el artículo 250, como aquella en virtud de la cual es posible que la mercadería importada pueda permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo. La destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, está definida en el artículo 286, como aquella en virtud de la cual es posible que la mercadería importada pueda quedar almacenada bajo control aduanero por un plazo determinado, para ser sometida a otra destinación autorizada. Finalmente, la destinación suspensiva de tránsito de importación, está descrita en el artículo 296 como aquella en virtud de la cual se permite que la mercadería importada que carecieren de libre circulación en el territorio aduanero, puede ser transportada dentro de este desde la aduana por la que hubiera arribado hasta otra aduana para ser sometida a otra destinación aduanera.

Sobre estos temas. BARREIRA, ENRIQUE C., en *Código Aduanero. Comentarios, antecedentes, concordancias. Arts. 130 a 249*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, pp. 197, y 198, dice que el Código distingue estas destinaciones de importación en dos clases, las definitivas y las suspensivas. Las primeras son aquellas por las cuales la mercadería se incorpora al circuito económico del territorio aduanero sin reconocer trabas a su libre circulación interna, salvo las restricciones propias de las obligaciones, a cuyo cumplimiento se condicionarán ciertos beneficios otorgados en materia de prohibiciones relativas, o en materia de exenciones de tributos (arts. 626, 627, 668, 669 y concordantes). La importación de dicha mercadería tiene vocación de permanencia indefinida en el territorio aduanero y por ello los artículos 233 y 636 ponen el acento en que ella puede permanecer por tiempo indeterminado. Esta clase de destinación tiene la característica de constituir el hecho gravado por los derechos de importación (art. 635) y hacer aplicables las prohibiciones de carácter económico (art. 613). Las importaciones suspensivas de importación son aquellas en las que la mercadería, si bien importada, carece de libre circulación interna, fuera porque su introducción es meramente transitoria y su finalidad es retornar al exterior en un plazo más o menos breve, fuera

porque quede depositada en zona primaria aduanera teniendo vedado su ingreso a plaza, o fuera porque se encuentra en el territorio aduanero al mero fin de su transporte a otro país o a una aduana interior para efectuar allí los trámites tendientes a otorgarle una nueva destinación aduanera. En fin, se trata en todos los casos, de mercaderías sometidas a regímenes que no admiten su permanencia indefinida en el territorio aduanero por lo que, en definitiva y si esta fuese la de importación para consumo, a la correlativa aplicación del régimen arancelario y de prohibiciones imperantes en el territorio aduanero. Es decir que desembocarán en una importación para consumo, si se quedan, o en una exportación para consumo (por vía de la reexportación) si retornan al exterior. Esta característica de mantener la destinación definitiva “en suspenso” es la que les vale el nombre de “suspensivas”. Análogo criterio se aplica para el caso de las destinaciones de exportación que tienen también ambas categorías, es decir, definitivas y temporarias.

[11] En el Código Aduanero Argentino se define la destinación definitiva de exportación para consumo, en el artículo 331, como aquella en virtud de la cual se hace posible que la mercadería exportada pueda permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero. La destinación suspensiva de exportación a consumo está definida en el artículo 349 como aquella en virtud de la cual se posibilita que la mercadería exportada pueda permanecer con una finalidad y por un plazo determinado fuera del territorio aduanero, quedando sometida desde el mismo momento de su exportación, a la obligación de reimportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo. La destinación suspensiva de tránsito de exportación, se la define en el artículo 374, por el cual la mercadería de libre circulación en el territorio aduanero, que fuere sometida a una destinación de exportación en una aduana, pueda ser transportada hasta otra aduana del mismo territorio aduanero, con la finalidad de ser exportada desde esta última. Y, finalmente, la destinación suspensiva de removido está definida en el artículo 386 como aquella en virtud de la cual puede la mercadería de libre circulación en el territorio aduanero salir de este para ser transportada a otro lugar del mismo con intervención de las aduanas de salida y de destino, sin que durante el trayecto, atraviere o haga escala en un ámbito terrestre no sometido a la soberanía nacional. Se incluye en este concepto, al transporte de mercadería de libre circulación en el territorio aduanero por ríos nacionales de navegación internacional entre dos puntos de dicho territorio.

Con referencia a la circunstancia en que la mercadería se encuentre en tránsito al exterior, no impide que la aduana ejerza sus facultades de control para impedir que, todo o parte de ella, sea introducida ilegalmente al país. De allí que las descargas efectuadas en el territorio aduanero nacional, en el transcurso del transporte, quedan bajo la supervisión de la autoridad aduanera y sujeta a las disposiciones tributarias y penales de la legislación nacional (Cfr. CNCAF, Sala IV. “Agencia Marítima Neto S.A. (TF N° 12.066-A) c/DGA”, 02/09/2004).

[12] La CNCAF, Sala IV, ha señalado, en los autos “De Giacomo, Juan Carlos (TF N° 18.092-A y acumulado 18.988-A) c/DGA”, 26/12/2007, que para que exista manifestación inexacta se requiere que los defectos de la declaración importen de hecho, sino intencionalmente una ocultación o deformación de la realidad de las cosas, remitiendo lo sostenido por la CSJN en los autos “Grandes Fábricas Argentinas GRAFA S.A. c/Nación”, 1956, (Fallos 235:639).

[13] Cfr. FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero, comentado y anotado*, Vol. II., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 1603.

Sobre el particular la CNCAF, Sala I, en los autos “Federal Express Corporation (TF N° 6715-A) s/apelación c/ANA”, 06/06/1996, ha dicho que el artículo 954 del C.A. da

prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante –salvo los supuestos previstos por la propia ley- o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello 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 menor eficacia 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 y perviertan.

[14] Sobre el particular la CNCAF, Sala I, en los autos “Aceitera General Deheza S.A. (TF N° 10.822-A) c/DGA”, 28/06/2006, ha señalado y mantenido este criterio.

[15] Cfr. CNCAF, Sala IV, “De Giacomo, Juan Carlos (TF N° 18.092-A y su acumulada 18.988-A) c/DGA”, 26/12/2007.

[16] Cfr. SÁNCHEZ GONZÁLEZ, ILDEFONSO, “La declaración aduanera”, *Derecho Aduanero*, Año I, N° 11 Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, noviembre 1969, pp. 961 a 969. Aquí, el especialista español nos manifiesta que, sobre esta particular idea en orden a determinar la naturaleza jurídica de la declaración aduanera, la doctrina se centraba en dos tesis, que anticipa irreconciliables. Señala que para CUTRERA, en *Principii di diritto o politica doganale*, CEDAM, Padova, 1941, p. 63, la declaración es sobre todo la manifestación de voluntad dirigida a establecer un negocio jurídicamente eficaz, partiendo del estudio de la declaración jurídica del declarante. Así, pues, la importancia de la declaración surge del hecho de que esta consiste en una declaración de voluntad dirigida a poner en conocimiento de la administración, inequívocamente, cuál es la clase de relación jurídica que se quiere establecer con ella. Pero esta declaración debe ser realizada por aquel que tenga la libre disponibilidad de la mercadería. De manera que se deduce que a criterio de este autor, la declaración es un acto de disposición de la mercadería que manifiesta la voluntad de establecer un negocio jurídico con la administración. Para DI LORENZO, MARIO, en *Corso di diritto doganale*, Giuffrè, Milano, 1947, p. 117 y siguientes, señala que la declaración aduanera constituye el primer acto con el cual se inicia la relación aduanera, que asume una función muy distinta de la de simple denuncia del contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras, pues además de manifestar los elementos necesarios para la determinación del sujeto, del objeto y de la deuda tributaria, expresa un acto de voluntad dirigido, libremente, a un fin práctico que consiste en el destino aduanero, cuya constitución, modificación o resolución depende siempre, dentro de los límites del derecho, a una declaración del interesado. La posición opuesta a la descrita es la sostenida por ALESSI, en *Monopoli fiscali, imposte de fabbricazioni, dari doganal*, UTET, Torino, 1956; VANONI, “La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità”, *Rev. Dir. Fin. E Sc. Fin.* 1937, I, p. 256; VINZIGUERRA, *Il delitti doganale*, obra ya citada, p. 162; y CORTÉS DOMÍNGUEZ, “Aspectos de la relación aduaneras”, *Revista de Derecho Financiero Vol. XIII N° 61*, Madrid, p. 766. El primero de ellos parte de la doble función que cumple la declaración aduanera, como acto inicial del procedimiento de liquidación de la deuda tributaria y como medio de dar a conocer a la administración el destino que el propietario se propone dar a la mercancía, sienta la tesis que se puede excluir la naturaleza negocial de la declaración, aunque sea la simple de un negocio unilateral. De suerte tal que la declaración aduanera de hecho no es una declaración de voluntad negocial en cuanto a que es expresión de una voluntad dirigida inmediatamente a la constitución o modificación de una relación o de una situación jurídica. En esta línea, la declaración únicamente se limita a comunicar a la aduana el futuro destino de la mercadería, es decir, qué actos de disposición intenta ejercer el

propietario, por lo que concluye el actor en que la declaración ha de presentar la naturaleza de comunicación jurídicamente relevante; acto jurídicamente relevante y no negocio. Por ello de esta concepción se ha de derivar que, con referencia a la declaración del declarante, los temas de capacidad no llevan aparejado la anulación de la destinación ni de la obligación tributaria que de esta se deriva. Una vez que el autor señala las posturas más importantes destaca que, para tener una mayor precisión sobre el particular, se debe estudiar el hecho imponible aduanero. Sobre el particular, señala que el hecho imponible tiene valor de causa eficiente de la obligación aduanera. La norma tributaria, al atribuir efectos jurídicos fiscales a determinados hechos, crea una serie de causas jurídicas. El hecho produce efectos -obligaciones- porque así lo dispone la norma. Pero la norma no es causa inmediata, sino es creadora de la relación de causalidad entre hecho y efecto. Por lo tanto, la obligación tributaria es el efecto legal del hecho imponible y, en este sentido, únicamente, entiende que se puede hablar de una obligación *ex lege*, en oposición de una obligación *ex contractu*. Por lo tanto, si la declaración aduanera fuera una declaración de voluntad negocial no vincularía al agente hasta que el negocio de que formara parte se perfeccionara o concluyera. Presentada la declaración, y expresada la voluntad del declarante en cuanto al destino de la mercadería, queda aquel sujeto a los efectos que surjan de esta, aun antes de que el hecho imponible se perfeccione. La declaración no puede ser libremente revocada, y por otra parte, desde el momento en que de ella tenga conocimiento la aduana deja de depender del declarante, sin que se invalide por muerte o incapacidad de este como sucede en los negocios jurídicos. Lo expuesto le permite sostener, a este autor, que la declaración aduanera no es un acto de disposición sobre la mercadería; por lo tanto, no es una declaración de voluntad negocial, sino una simple manifestación del hecho imponible y de sus elementos ante la administración; no posee carácter constitutivo de la obligación aduanera, pues esta le corresponde al hecho imponible; y la incapacidad del declarante solamente anula la declaración a instancia de parte o de oficio cuando es conocida por la administración antes de la recaudación de la deuda tributaria.

KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO A., en “La declaración aduanera”, *Revista Impuestos N° 2, t. LVI-A, La Ley*, Buenos Aires, febrero 1996, pp. 187 a 202, adhiere a la vertiente doctrinaria expresada por ALESSI, que acepta la doble función que cumple la declaración aduanera, como acto inicial del procedimiento de liquidación de la deuda tributaria y como medio de dar a conocer a la administración el destino que el propietario se dispone dar a la mercadería. En tal sentido, el declarante no sólo manifiesta su voluntad de dar a la mercadería un destino determinado, y este es un hecho voluntario, al que la ley le atribuye específicos efectos jurídicos aduaneros, pero no los de un negocio jurídico, ni siquiera unilateral. Se trata de un hecho voluntario, o si se quiere, de un acto jurídico el cual la ley le atribuye efectos específicos. No tiene, por ende, especial relevancia que se le atribuya al declarante la simple voluntad fáctica de ingresar o egresar a la mercadería, o la de intentar perfeccionar el hecho imponible. Los efectos legales previstos lo son sin tomar en cuenta cuál era la intención del presentante. Señala igualmente que, conforme al Derecho Aduanero argentino, la sola declaración aduanera, o su registro, no constituye el hecho imponible, ya que este ha de ser la importación o exportación a consumo, conforme lo prevén los artículos 635 y 724 del Código Aduanero. Tampoco ha de ser la declaración de un acto de disposición jurídica de la mercadería, en sentido tradicional, ya que sólo pretende lograr un destino aduanero de la mercadería. En definitiva, concluye en que la declaración aduanera aparece como una manifestación del hecho imponible y sus elementos constitutivos ante la administración, y que por lo tanto, no posee carácter constitutivo de la obligación aduanera. Los efectos previstos para tal declaración (arts. 224, 235, 321, 637 y 726 y

demás del Código Aduanero Argentino), le son atribuidos por la ley, y no derivan ni de una supuesta caracterización como negocio jurídico, ni porque se la considere como el hecho imponible del que surja la obligación tributaria.

También en esta línea, al comentar la relación aduanera, CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS, “Aspectos de la relación aduanera”, obra ya citada, pp. 764 y 765, se pregunta acerca de la naturaleza jurídica de la declaración aduanera, como constitutiva o declarativa, siguiendo las posiciones doctrinarias italianas de DI LORENZO y ALESSI.

[17] Según BARREIRA, ENRIQUE C., en “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, *Revista de Estudios Aduaneros, publicación semestral Año XI 1er y 2do semestre 2000 y 1er semestre 2001, N° 14, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, p. 115 y siguientes, señala que la definición indicada comprende dos conceptos: por una parte, hace referencia al acto mediante el cual, el interesado indica a la aduana el régimen aduanero que desea aplicar a la mercadería; es decir, la exteriorización de la voluntad del titular de la mercadería de someterla a una destinación aduanera, dando iniciación al trámite de despacho aduanero, y dado que ese régimen aduanero contempla ciertos deberes a los cuales debe someterse al interesado, este acto implica también un compromiso de cumplir con las obligaciones que emergen del mismo; y por otra parte, el acto mediante el cual el mismo interesado comunica a la aduana los datos exigidos por esta para aplicar dicho régimen aduanero. Aclara el autor que por destinación aduanera entiende el destino que, desde el punto de vista aduanero, puede dársele a la mercadería que se introduzca al territorio aduanero o se extraiga de él. Esto implica que cada destino aduanero trae aparejado la aplicación de un régimen aduanero para la mercadería en cuestión; es decir, un estatuto de derechos y deberes del importador o del exportador frente a la aduana, según el caso. Por su parte, la solicitud de destinación aduanera sería la manifestación de voluntad del importador o del exportador, como aquellos que tienen la disponibilidad jurídica de la mercadería, para que se le otorgue a la mercadería el régimen aduanero escogido.

Respecto a las posiciones adoptadas acerca del alcance de la declaración aduanera, señala que la solicitud de destinación aduanera es un simple acto voluntario lícito y, como tal, le son aplicables los principios generales de los actos jurídicos voluntarios, los cuales rigen para todos los actos voluntarios, constituyan o no actos jurídicos propiamente dichos.

Sobre el particular, la CNCAF, Sala III, en los autos “Moscoso Boedo, Marcelo c/ANA”, 04/08/1998, ha señalado que la disposición categórica que hace el artículo 224 del Código Aduanero, obliga al despachante, en este caso, a cumplir con la solicitud en la forma que lo disponen las reglamentaciones, es decir, consignando correctamente todos los datos exigidos por las normas, entre ellos indicar la destinación solicitada (art. 234, inc. 1 del C.A.); más allá de que el modo en que se documentó el tipo de mercadería de que se trataba, pudiera haber inducido a error a la administración sobre la operación que se debería realizar.

[18] Cfr. Resolución ex ANA 1789/92. Se señala en esta norma que a una correcta declaración sucede una sencilla clasificación y una ágil valoración, con la consiguiente celeridad que ello involucra. Por contrapartida, una manifestación insuficiente, innecesariamente frondosa, confusa o contradictoria, da origen a interpretaciones subjetivas que, a su vez, generan detenciones, intercambios de opinión, consultas, ampliaciones y demoras.

[19] Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., en “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, obra ya citada, p. 125.

[20] Cfr. CNCAF, Sala V, “Jiménez Juan Carlos c/ANA”, 09/08/1996. También CNCAF, Sala II, “Shell Capsa (TF N° 9833-A) c/DGA”, 02/02/2000, se señaló que en

el régimen del Código Aduanero, la declaración aduanera debe contener, según la destinación de que se trate, la posición de la mercadería, la nomenclatura arancelaria, la naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad, precio, origen y procedencia, y toda otra circunstancia para permitir la correcta clasificación y valoración de la mercadería en la aduana (arts. 234, 287, 332, y 352). Los datos incorrectos que se aporten en tal sentido tipifican la infracción de manifestación inexacta, excepto en el supuesto del artículo 957 –declaración de posición arancelaria incorrecta-. A su vez la CNCAF, Sala IV, en los autos “Italpesca S.A.C.I. (Proyesur UTE) (TF N° 9849-A) c/DGA”, 07/08/2001, ha señalado que, al momento del registro de la operación de exportación, es que quedan fijadas las obligaciones y los derechos del documentante, en relación con la operación que se instrumenta. Es la ley vigente entonces, en que ha de serle aplicada a todas las consecuencias que nacen del hecho de su compromiso, tanto en relación con los beneficios que puede obtener con la operación que realiza, como también en cuanto a su responsabilidad tributaria y penal.

[21] Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, obra ya citada, p. 126.

[22] Cfr. “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, obra ya citada, p. 127.

[23] Aquí BARREIRA, ENRIQUE C., en “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, obra ya citada, p. 134, además de los conceptos por él vertidos, destaca que el despacho en confianza actúa en función de la declaración previa, pues parte de la base de que el servicio aduanero no procede a la verificación de la totalidad de la mercadería que ingresa o egresa, confiando en el importador o el exportador, ingresa o egresa exactamente la mercadería que él ha declarado. Este sistema permite el despacho en confianza, ya que parte de la idea de que el servicio aduanero autoriza el libramiento a plaza de la mercadería sin proceder a la verificación de esta o verificando parte de ella, por presumir correcta la declaración efectuada por el interesado, agilizando los trámites aduaneros. El riesgo que se asume es que el operador de mala fe declare inexactamente los datos, con el fin de obtener un tratamiento aduanero o impositivo más ventajoso que el que corresponde; esto es evidente, pero es contrastado por la legislación aduanera al prever un régimen sancionatorio riguroso cuando se detecten estos casos.

[24] Ver sobre el particular, SARLI, JORGE, Y SERRA, CLAUDIO, “Ámbitos de responsabilidad en la operativa aduaneras: declaraciones inexactas de cantidad de operaciones de importación”, *Revista Impuestos XLVII-B*, Buenos Aires, 1990, p. 2050. De todas formas, si bien no cambia la esencia, los artículos citados deben ser vistos conforme a las modificaciones que implementó la reforma introducida por la Ley 25.986.

[25] Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, obra ya citada, pp. 144 y 145.

[26] Una cosa es la declaración del transportista y su agente ante el servicio de aduanas al arribo del medio transportador y su consecuente descarga, y otra es la destinación aduanera que solicita respecto de esa mercadería el importador. En la primera, la conducta ilícita descrita en el artículo 954 del C.A., se verifica en el momento en que el agente transportista presenta, ante la autoridad aduanera, el manifiesto general de carga. De tal manera asume su responsabilidad, ante aquella autoridad, de la exactitud y fidelidad de los datos allí contenidos, y el hecho de que la diferencia advertida hubiera podido producir perjuicio fiscal desplaza el supuesto de multa tarifada del artículo 955 del Código Aduanero. (Cfr. CNCAF, Sala III, “Galimi, María Claudia (TF N° 9821-A) c/DGA”, 27/03/2001. En igual sentido, la misma Sala en los autos “Agencia de

Transporte Mc Cormack S.A.”, 02/04/1985, y “Cía. de Transporte y Comercio Internacional S.A.C.I.F.I.A. y de Mandatos c/ANA”, 08/08/1989). A su vez, la Sala IV, en los autos “Aerolíneas Argentinas S.A. (TF N° 15.169-A) c/DGA”, 07/09/2004, ha señalado, conforme a copiosos antecedentes jurisprudenciales, que debe considerarse que el manifiesto general de carga constituye un documento mediante el cual comienza la operación aduanera y permite la descarga del buque hasta tanto el consignatario acepte la carga, por lo que resulta razonable la previsión del artículo 956, inciso c) del C.A. Y es así, en cuanto por ella se dispone la equiparación, a los fines punitivos, de la presentación del manifiesto general de la carga con las declaraciones de destinaciones de importación, pues aquel forma parte de la documentación complementaria, imprescindible con el fin de respaldar parte de los dichos de la declaración comprometida.

Este dato se complementa con lo sostenido por la CNCAF, Sala IV, en los autos “Sucesión Carlos A. Saliva S.R.L. (TF N° 12.816-A) c/DGA”, 10/06/2004, cuando señala que la exigencia del pago de derechos por la mercadería faltante a la descarga de un buque, tiene como finalidad la protección de la renta fiscal, previendo los perjuicios al erario público del posible ingreso ilegítimo a través del desvío de su transporte hacia otras entradas que son aquellas legalmente autorizadas; de allí que la ley cree una presunción de que la mercadería se introdujo al país a través de ese despacho concluyendo el trámite. Por ello, que en estos casos se considera configurada la infracción, ya que busca impedir su ingreso ilegal (Cfr. “Agencia Marítima Doderó S.A. [TF N° 12.796-A] c/DGA”, 30/04/2001).

[27] El citado artículo dice: “El importador debe solicitar una destinación de importación dentro del plazo de 15 días contados desde la fecha de arribo del medio transportador, sin perjuicio de poder hacerlo con anterioridad a dicho arribo en el supuesto y de conformidad con lo previsto en el artículo 279”.

[28] Cfr. “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, obra ya citada, p. 139. Aquí también agrega que los datos que se requieren deben incluir tanto las características de la mercadería –naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad y origen- como también las circunstancias que rodean su importación, principalmente, en lo referente a los aspectos de la relación comercial subyacente entre el importador y el proveedor extranjero, o entre el exportador y el destinatario en el extranjero –precio, condiciones del nivel comercial, condiciones de financiación, existencia de cánones, o regalías pagaderas al proveedor, la existencia de envíos escalonados, importe del flete, y del seguro de transporte, etc.- ya que ello incide principalmente en las normas de valor que deben ser aplicadas.

[29] La CNCAF, Sala III, en los autos “Seghini Luis Atilio c/ANA”, 26/09/1997, ha destacado que el artículo 224 del C.A. establece que, una vez registrada la declaración, es inalterable, y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, salvo las excepciones previstas expresamente. En tanto que, para las diferencias entre la declaración contenida en el manifiesto de la carga y el resultado de la descarga, se regula un procedimiento de justificación específico (art. 140 y siguientes del C.A.). Igualmente, la Sala IV, en los autos “Acindar S.A. (TF N° 10254-A) c/DGA”, 30/12/1999, ha indicado que la inalterabilidad de la declaración supone que sus atestaciones responsabilizan a su autor, sin perjuicio de la obligación que pesa sobre este de efectuar las correcciones necesarias cuando advierta la existencia de diferencias entre lo declarado y lo que fue realmente objeto de la operación. Esa responsabilidad, consecuencia de la diferencia observada, se extiende aun al supuesto de existencia de error, por cuanto, para la configuración de la infracción descripta en el artículo 954 del

C.A., no se requiere la existencia de una conducta dolosa, basta que haya mediado inexactitud entre lo declarado y lo realmente exportado.

Por consiguiente complementando lo señalado por la Cámara, la Sala III, en los autos “Moscoso Boedo Marcelo c/ANA”, 04/08/1998, ha señalado que la disposición categórica que hace el artículo 224 del C.A. obliga al despachante, en este caso, a cumplir con la solicitud en la forma en que lo disponen las reglamentaciones; es decir, consignando correctamente todos los datos exigidos por las normas, entre ellos, indicar la destinación solicitada más allá de que el modo en que se documentó el tipo de mercadería de que se trataba pudiera haber inducido a error a la Administración Nacional de Aduanas sobre la operación que se debía cumplir (conforme voto del Dr. Mordegliá). En los autos “Transplata S.A. (TF N° 8942-A) c/DGA”, 07/09/2004, la Sala I, conforme al voto del Juez Buján, destaca que si existe una diferencia en la declaración y en la medida en que la rectificación no sea presentada dentro del plazo legal, se configura la infracción prevista en el artículo 954, inc. a) del C.A.

[30] Cfr. CSJN “Subpga S.A.C.I.E. c/Estado Nacional ANA s/Nulidad de resolución”, 12/05/1992, (Fallos 315:942)”. El criterio tan genérico del fallo no es compartido, como se ha de ver más adelante, pero al menos, resta quedarnos con el concepto de inalterabilidad que toma el más alto tribunal de la Nación.

En igual línea, la CSJN en el caso “Free Port Importación SRL s/apelación c/ANA”, 16/03/1999, (Fallos 322:355), confirma la doctrina sentada en los antecedentes (Fallos 321:1614 y 315:929), respecto que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, para lo 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. Por este motivo, se puntualizó que el inciso c) del artículo 954 debía ser apreciado desde esa amplia perspectiva que se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado.

[31] Cfr. LAURENS, JUAN CARLOS, “Ilícitudes aduaneras: la falsa declaración”, *Derecho Aduanero Año III N° 26, Ediciones de Contabilidad Moderna*, Buenos Aires, febrero 1971. p. 107.

Debe recordarse lo manifestado por ALLIX, EDGARD, en *Les droits de douane. Traité théorique et pratique de législation douanière, avec le concours de LOUIS ROUX, A Rousseau*, Paris, 1932, volumen II, pp. 320 a 329, que las infracciones aduaneras, como muchas y numerosas, y que pueden ser agrupadas en cuatro categorías: 1- Las falsas declaraciones; 2- Las importaciones sin declaración; 3- El contrabando; y 4- Las infracciones diversas. Según la definición de la ley aduanera francesa de la época, se destacaba, que la falsa declaración es aquella que se admite en confianza y a través de la cual se ingresa un derecho inferior al realmente debido, como así también las que presentan, bajo una denominación inexacta, las mercaderías exentas de derechos.

Esto también está en concordancia con lo expuesto por PALLAIN, G., en *Les douanes francaises. Régime général, organisation, fonctionnement*, obra ya citada, en la que en el tomo I, p. 17 señalaba que toda operación de aduana comporta una declaración previa. En el dominio de las abstracciones, no sería posible concebir una legislación impositiva sustentada en otra forma que la de presentar las mercaderías al vista de aduana y de liquidar los tributos que serán reconocidos como exigibles. Pero obligar a que los funcionarios de aduana verifiquen, pesen, cuenten y midan todas las mercaderías afectaría las operaciones comerciales, ya que esto no tendría fin jamás. Nótese con qué sentido común, casi a principio del siglo XX, como este problema ya se ponía de manifiesto, y se aceptaba una suerte de control ficto.

[32] Al no poder determinar si la declaración aduanera es correcta o falsa, o verdadera o falsa, no puede sostenerse que la conducta sea punible, conforme a la jurisprudencia de la CNCAF, Sala III, “Cosméticos Avon S.A.C.I.” del 09/8/1994. También la misma Sala en el caso “Astarti S.A. y otro c/ANA”, 11/02/2000, ha señalado que no se encuentra configurada la infracción del artículo 954 inc. a) del CA, cuando la declaración incompleta no admite su consideración como verdadera o falsa y, por lo tanto inexacta. Este criterio es reconocido por la Sala en los autos “Dicon” del 24/08/1982 y “Ekiparcon S.A.” del 09/05/1989. También la misma Sala III, en los autos “Couselo Omar c/AFIP DGA”, 23/08/2004, ha destacado una vez más que una declaración incompleta no admite ser considerada como verdadera o falsa y, por tanto, inexacta.

[33] Cfr. Instrucción Nota 2847/00 (DE TEIM) de la DGA. Resulta ilustrativa esta instrucción ya que tiene por finalidad despejar dudas y evitar ciertos abusos interpretativos que llevaban a la generalización de denuncias por la supuesta comisión de la infracción prevista en el artículo 954 del C.A. De todas formas, con la reforma introducida a los artículos 225 y 322 del C.A., no se admiten las dudas interpretativas de sus textos anteriores.

[34] Cfr. “La declaración aduanera”, obra ya citada, pp. 198 y 199.

[35] Tal sería el caso en que una empresa importadora o exportadora se viera en la necesidad de solicitar una rectificación aduanera, ya que, de mantenerla, la expone ante otros sistemas normativos, como puede ser el caso del régimen de ingreso de divisas que controla el Banco Central de la República Argentina, o la propia DGI, con motivo de tener un importe de una operación comercial distinto del declarado en la operación aduanera. Situaciones estas en las que inexorablemente, si han de ser corregidas conforme a la ley, deben iniciarse de una rectificación aduanera, aun cuando esta implique la imposición de una sanción.

[36] El citado artículo dice: “Cuando el responsable de una declaración inexacta comunicare por escrito la existencia de la misma ante el servicio aduanero con anterioridad a que este por cualquier medio la hubiera advertido o a que hubiere un principio de inspección aduanera o a que se hubieren iniciado los actos preparatorios del despacho ordenados por el agente verificador, se reducirá en un 75% el importe mínimo de la multa que correspondiere y, sin necesidad de proceder a la apertura de un sumario, se dispondrá la pertinente rectificación”.

Sobre el particular, la CNCAF ha señalado, cuando la presentación de la actora que comunica la inexactitud, es posterior al libramiento de la mercadería, lo que presupone que se efectuaron los trámites relativos al despacho (conforme art. 347 y 330 del C.A.) queda excluida la posibilidad de acordar a esa presentación el carácter de una autodenuncia, con independencia de ser o no la diferencia advertida por la autoridad aduanera (Cfr. art. 917 del C.A.) *in re* “Marcala S.A. (TF N° 7707-A c/ANA)”, Sala III, 04/03/1997; a su vez, la Sala IV en los autos “Stolt Nielsen Argentina S.A. (TF N° 6649-A) c/ANA”, 4/11/1993, dijo que el beneficio de la reducción de la pena prevista en el artículo 917 del C.A., para el supuesto de autodenuncia, procede únicamente cuando se den los recaudos de espontaneidad expresamente previstos en el precepto. Esto es, cuando el responsable se anticipa al servicio aduanero y, antes de que se realicen actividades que permitan comprobar la inexactitud, pone en conocimiento la existencia de una diferencia. En igual sentido, Sala I, “Agencia Marítima Basal S.A. (TF 6770-A), 19/07/1996, siguiendo el fallo de CSJN “Agencia Marítima Helein S.A.”, 12/05/1992, (Fallos 315:919).

Sobre el particular, ya BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, en *Derecho Infraccional Aduanero*, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 1987, p. 144, destaca que esta

infracción es frecuentemente cometida en razón de lo fácil que resulta equivocarse o caer en error involuntario al documentar la operación, debido a la gran cantidad y dispersión de requisitos reglamentarios a cumplirse, lo que permite sostener que es tarea reservada para expertos.

[37] Cfr. CNCAF, Sala IV, “Free Port Importaciones S.R.L. (TF N° 8583-A) c/DGA”, 19/08/2003. Por su parte la Sala I, en los autos “London Supply S.A. (TF 14.725-A) c/DGA”, 29/03/2005 ha señalado que el importador al aceptar la consignación y pedir la destinación aduanera de la mercadería compromete su responsabilidad por la exactitud de lo manifestado, según resulta de lo establecido en la primera parte del artículo 954 del CA, sin que surja de una interpretación sistemática de las disposiciones del mencionado cuerpo legal, que la mera circunstancia de que la declaración se ajusta a los datos de la factura comercial pueda excluir la aludida responsabilidad. Por otra parte, la responsabilidad del importador resulta excluida si, de las pruebas aportadas en el proceso surge que los faltantes o sobrantes deben razonablemente ser atribuidos a las esferas de responsabilidad de otros sujetos –transportistas o el depositario- que intervienen en operaciones previas a la solicitud de destinación, y que, también al igual que este último se encuentran sometidas al control del servicio aduanero.

[38] Igual criterio interpretativo se encuentra en el comentario que realiza a este artículo del Código Aduanero, GOTTIFREDI, MARCELO A., en *Código Aduanero comentado*, Ediciones Macchi, 2° Edición actualizada, Buenos Aires, 2000, pp. 685 a 688.

[39] Sobre el particular la CNCAF, Sala IV, con fecha 30/12/1999, en los autos “La industrial alimenticia S.A. (TF 8152-A) s/apelación c/ANA”, ha indicado que la infracción de declaración inexacta es de comisión instantánea al momento de comprometer la manifestación y teniendo en consideración la misma declaración del documentante. El hecho ilícito consiste en la falta de concordancia entre lo declarado por este y lo que realmente se comprueba en la verificación, sin que sea óbice a ello la manifestación del transportista respecto de la realidad de lo traído en el medio de transporte.

En esta misma línea, la Sala III, en los autos “Intercitrus S.A. (TF N° 6833-A) c/ANA”, 25/04/1996, indicó que el hecho ilícito queda configurado con la presentación de la declaración si se encontraran reunidos, en ese momento, todos los elementos que el artículo 954 establece. Y para poder determinar si esa declaración inexacta pudo producir el efecto a que se refiere el inciso c) de ese artículo, carece de relieve cualquier conducta posterior del declarante, remitiendo a lo ya fallado en los autos “Lotopa”, 24/03/1992.

A su vez, la Sala V, en los autos “Bodegas y Viñedos Giol E.E.I.C. s/apelación c/ANA”, 20/02/1997, ha destacado que el tipo infraccional que aquí se sanciona está considerado por la existencia de falsas declaraciones, con independencia del acaecimiento de un agravio concreto para el erario, siendo suficiente sólo la posibilidad de un perjuicio eventual.

La misma Sala V, en los autos “Puerto Norte S.A. c/ANA”, 8/09/1997, ha indicado que la infracción en el artículo 954 del C.A. consiste en efectuar, ante la aduana, una declaración, en relación con una operación o destinación de importación o exportación que difiera de lo que resultara de la comprobación y que en caso de pasar inadvertida, produzca alguno de los supuestos previstos en el artículo. Por esa razón, esta infracción es de las llamadas formales o de pura acción, que se configura mediante la realización del hecho, con independencia de que sea seguido por el resultado dañoso, bastando que se dé el peligro efectivo de que tal resultado llegue a producirse. Por ello, cuando por la índole de la inexactitud y la clase y extensión de los controles, esta no posee idoneidad necesaria para causar el daño previsto, la ilicitud no se configuraría. Es decir que si la

aduana pudo ejercitar el debido control, independientemente de si en la práctica lo hizo o no, el documentante no puede ser responsabilizado por esta infracción, ya que su declaración no podía pasar inadvertida, y esta es una de las condiciones exigibles para sancionar.

El cambio doctrinario producido a partir del antecedente “Frigorífico Rioplatense”, y “Subpga” de la CSJN, implicó el cambio de la doctrina sentada en el antecedente “Frigorífico El Duraznillo” siendo compartido por autores como JORGE CELSO SARLI en “Reflexiones acerca de las declaraciones inexactas en el despacho de mercaderías de importación”, *Revista de Estudios Aduaneros* 2° Semestre 1996 y 1° Semestre 1997, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, p. 71/72, cuando señala que con este nuevo criterio la declaración inexacta encuadra en la figura con independencia de que la diferencia se hubiera detectado en un pesaje obligatorio, o bien que tal pesaje obligatorio no desincrimina la declaración inexacta, por lo que concluye que la doctrina anterior era intrínsecamente incorrecta ya que sus fundamentos indebidamente generalizados podían llevar a un extremo absolutamente inadmisibles como que mediando el control y/o verificación aduaneros la diferencia no podía pasar inadvertida y esa imposibilidad haría que la diferencia no encuadrara en la figura del 954, que requiere que la diferencia pueda pasar inadvertida, lo que de hecho llevaría a una crisis de la figura en cuestión.

[40] Cfr. CSJN “Comaltex Comercial, Algodonera y Textiles S.A. s/Recurso de apelación”, 01/09/1988, (Fallos 311:1759). Aquí mantienen el criterio fijado en el caso “Frigorífico El Duraznillo IFCA S.A.I.F.C.A. s/recurso de apelación” de fecha 08/09/1983, (Fallos 305:1294).

[41] Cfr. (Fallos 311:1759). Se puede afirmar que esta es la línea que adopta luego la CSJN, conforme al antecedente “Agencia Marítima Río Paraná s/apelación”, 26/10/1989, (Fallos 312:1997). En este señaló que, en el artículo 954 del C.A. se distingue el supuesto en que se produce, de manera cierta, alguno de los efectos contemplados en los incisos a), b) y c) de aquel otro en que la maniobra es descubierta; en cuyo caso, para que la acción sea punible, deberá concurrir, si se hubiese superado el control aduanero, la posibilidad de producir alguno de los resultados previstos.

[42] Este es un criterio que viene de antiguo en el Derecho Aduanero Argentino, ya que se señalaba que el manifiesto y la declaración previa que debe ser siempre escrita, son los actos que justifican el permiso aduanero. Estos elementos resultaban esenciales en el régimen fiscal de Aduanas toda vez que el propietario, consignatario o destinatario de la mercadería debía realizar la declaración previa para la determinación del impuesto. Se entendía que este acto era la declaración del contribuyente. Esa declaración comprometida era su responsabilidad, aun cuando la represión aduanera afectara directamente, como se dice, la mercadería. Como acto previo al permiso, y por lo tanto al desembarco para la circulación comercial de la mercadería, es el manifiesto general que el transportador –capitán del buque, etc.- debe hacer a la aduana. El manifiesto es la relación formal y documental de las mercaderías que se introducirán al país, sea para su circulación, en cuyo caso pagan impuesto, sea para tránsito, trasbordo, o, en su caso, no desembarco por retorno. Lo expuesto fue dicho por BIELSA, RAFAEL, en su obra *Compendio de Derecho Público, constitucional, administrativo, y fiscal*, III, obra ya citada, pp. 335/336. Respecto a la manifestación, el ilustre profesor señala que la manifestación es un acto importantísimo, esencial en el proceso aduanero; ese acto debe infundir confianza a la aduana por su precisión y veracidad. Lo requiere así no solamente el interés fiscal, desde el punto de vista financiero, sino también desde el moral; se trata de impedir las consecuencias de la ligereza e incluso de la inmoralidad del personal que actúa en el proceso aduanero del despacho. La mercadería debe ser

bien determinada como toda base imponible –acto o hecho-. La especie y la cantidad deben ser veraces y claramente determinadas en cuanto a calidad, valor, peso y medida. La inexactitud respecto de aquellas determina el comiso o la multa equivalente, de acuerdo con la nueva ley. Sólo respecto de las diferencias que resultaran en más de la verificación del despacho directo, si ellas excedieran de la tolerancia del 2%, según el artículo 128 de las Ordenanzas de Aduana, esta ley dispone que el Vista suspenderá el despacho y dará cuenta por escrito al Administrador. Se puede advertir que los conceptos básicos señalados son de absoluta aplicación en la actualidad y nos permite ver esencialmente el mecanismo técnico de la declaración, su finalidad, y las consecuencias que se derivan.

En el caso de la legislación aduanera de España, para el caso de una importación se realiza a través del sistema EDI, que es la denominación del sistema informático aduanero; esto significa que el declarante asume el compromiso de la exactitud de las afirmaciones que figuran en la declaración, la autenticidad de los documentos adjuntos, y el cumplimiento del conjunto de obligaciones que conlleva la inclusión de las mercancías de que se trate en el régimen aduanero en cuestión (Cfr. BAJO ANTÓN, LUIS MIGUEL, en *El despacho Aduanero*, Fundación Confemetal, Madrid, 2000, p. 208). Por su parte, BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, en *Le droit douanier. Communautaire et national*, obra ya citada, pp. 177 a 179, destacan que en Francia, como en la Comunidad Europea, se parte del principio que toda mercadería destinada a plaza, conforme a un régimen aduanero, debe ser objeto de una declaración que implique todas las características y enunciados, que permita la aplicación del régimen elegido. Por lo que se acepta el principio de la declaración controlada, de la declaración escrita y de la declaración de los elementos de derecho –que ha de tener relevancia con lo concerniente a la aplicación de la tarifa aduanera-. Esta declaración tendrá efectos jurídicos. La declaración en detalle constituye el acto por el cual el declarante manifiesta la voluntad de dar a una mercadería un régimen aduanero de importación o exportación y además se compromete a cumplir con las obligaciones propias del régimen elegido. De esta manera, asume la obligación de suministrar al servicio aduanero todos los datos y elementos que el régimen reclama, con el propósito de permitir a la aduana la identificación de la mercadería que es objeto de la destinación.

[43] Debe recordarse que el Acuerdo de Valoración de Mercaderías del GATT/OMC parte del principio de desechar los valores teóricos o referenciales en materia de importación. Por consiguiente, la aduana tiene la función de controlar el valor, no de formarlo. Mientras que en el caso de las exportaciones, si bien aplica principios similares al otro acuerdo, como no lo alcanza, puede en principio basar la valoración de conformidad a los valores teóricos o referenciales, es decir que, de alguna forma, puede establecer o determinar un valor.

[44] Esto ya se sostenía desde antes de la sanción del Código Aduanero, tal como se desprende de la lectura del trabajo de MICELE, MARIO R., “Las conductas como elementos valorativos en el derecho penal aduanero”, *La Ley*, t. 1977-D, Buenos Aires, p. 247 y siguientes. Este autor realiza estos comentarios con motivo del fallo dictado por la CNCAF, Sala II, de fecha 12 de mayo de 1977, “Minondo Marcial c/Gobierno Nacional”. En esa oportunidad, estaba en juego una supuesta falsedad en la declaración de un producto que surgía de la discrepancia de los peritos en determinar la calidad de la mercadería. En tal sentido, se comentó que no podrá imputarse inexactitud cuando se declara el producto comprado en el exterior según la especie y calidad ofrecida por el fabricante vendedor, y el juzgamiento de la exactitud o inexactitud no puede depender del arbitrio de un único método de análisis, cuando existen varios, aunque respondan a

distintas técnicas, sin atender a las propias características de la mercadería en el comercio internacional.

[45] Cfr. CNCAF, Sala IV, “Ford Motor Argentina S.A. (TF N° 15.590-A”, 24/08/2006.

[46] Cfr. CSJN “Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) c/ANA s/recurso de apelación”, 02/07/1993, (Fallos 316:1588). La CNCAF, Sala IV, en los autos “Droguería Polo S.R.L. (TF N° 20.520-A) c/DGA”, 22/05/2008, ha señalado que el principio básico que priva en esta figura es el de veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería que es objeto de una operación.

[47] Cfr. CSJN “Subpga SA c/Estado Nacional s/nulidad de resolución” y “Frigorífico Río Platense S.A. s/recurso de apelación”, ambos de 12 de marzo de 1992. Esto, de alguna manera, implicó el cambio jurisprudencial sentado por la Corte en “Frigorífico El Duraznillo ICFA S.A.I.F.C.A.”, de fecha 8/09/1983.

[48] Cfr. Sobre el particular la CNCAF, Sala IV, “Iochpe Maxion Argentina S.A. (TF N° 13.862-A) c/DGA”, 27/03/2003. En esta ocasión ha señalado que se configura la infracción de declaración inexacta cuando tanto la importadora como el despachante, con todos los elementos de juicio necesarios para declarar, comprometieron su manifestación al incurrir en una inexactitud de modo negligente, y que no se trata de un simple error involuntario, sino de una conducta culposa por haber omitido desplegar la diligencia necesaria para cumplir con los deberes que les impone su respectivo carácter de auxiliares del servicio aduanero. En igual sentido, en los autos “Free Port Importaciones S.R.L. (TF N° 8583-A) c/DGA”, la misma Sala, 19/08/2003, ha dicho que es principio del régimen aduanero la responsabilidad del documentante, en tanto que su manifestación ante el servicio aduanero hace plena fe de su contenido y lo responsabiliza de las diferencias que puedan observarse entre lo allí declarado y lo exactamente comprobado. Por su parte, la Sala III de la citada Cámara, en los autos “Moscoso Boedo Marcelo c/ANA”, 04/08/1998 ha señalado que la disposición categórica que hace el artículo 224 del Código Aduanero obliga al despachante a cumplir con la solicitud en la forma que lo disponen las reglamentaciones, es decir, consignando correctamente todos los datos exigidos.

[49] Cfr. BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, “La declaración comprometida aduanera”, *El Derecho*, Legislación Argentina N° 20, Buenos Aires, p. 1481. Aquí también el autor critica el denominado “Manual de Declaración Comprometida sobre la calidad de la mercadería”, Resolución ex ANA 1394/97, en orden a que está referido solo a la calidad de la mercadería, ya que la exactitud debería referirse a todas las circunstancias o elementos necesarios que permitan su correcta clasificación arancelaria y valoración por parte de la aduana.

Debe destacarse además que, conforme a antigua jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha reconocido que importan defraudación las falsas declaraciones efectuadas ante la aduana que, si hubieran pasado inadvertidas, habrían producido menos renta que la legítimamente adeudada (Cfr. “García Ángel y García Aurelio”, año 1939, (Fallos 184:417). A su vez, también desde antiguo, se ha reconocido a la Aduana la clasificación de las mercaderías con arreglo a la Tarifa de Avalúos, esta es una función que corresponde a la aduana y no al introductor (Cfr. “Cía. Swift de la Plata S.A.”, (Fallos 184:615).

[50] Cfr. CNCAF, Sala I, “Aceitera General Deheza S.A. s/apelación c/ANA” ,11/03/1994; Sala V, “Renault Argentina S.A. (TF N° 11571-A), 07/05/2001; y “Capribek S.A. (TF N° 10.125-A) c/DGA”, 25/09/2000.

[51] Cfr. SARLI, JORGE CELSO en “Reflexiones acerca de las declaraciones inexactas en el despacho de mercaderías de importación”, obra ya citada, p. 70. También SOSA, LIDIA C. Y PASTINE, SILVANA, en “Declaración aduanera: una figura conflictiva”,

Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones, año 33, Vol. 2000 (enero-diciembre) N° 189 a 192, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 474.

[52] Cfr. CNCAF, Sala I, “Swissair Líneas Aéreas Suizas s/apelación c/ANA”, 08/11/1993.

[53] Cfr. KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO, “La declaración aduanera”, obra ya citada, p. 190 a 197, hace un detallado análisis relativo a la denominada cuestión de aforo a la luz de la jurisprudencia, sobre todo, lo referido a la denominada “Declaración completa”, desde el punto de vista arancelario, considerándose a esta cuando se ajusta la descripción a los textos de la nomenclatura. Se entiende por “declaración dual” aquella cuyo contenido permite ubicar la mercadería involucrada en dos o más posiciones arancelarias diferentes. Aquí la aduana debe suspender la verificación y requerir al interesado que subsane la dualidad, y no acarrea responsabilidad infraccional. La “declaración contradictoria o autocontradictoria” se configura cuando dos o más partes de la declaración resultan lógicamente incompatibles entre sí. Es evidente que por un lado, se ha de tener una declaración completa y veraz y, por el otro, se declarará un dato que se opone a lo expuesto. Al no poder determinar si esta declaración es correcta o falsa, o verdadera o falsa, no puede sostenerse que la conducta sea punible, conforme a la jurisprudencia de la CNCAF, Sala III, “Cosméticos Avon S.A.C.I.” del 09/8/1994. También la misma Sala en el caso “Astarti S.A. y otro c/ANA”, 11/02/2000, ha señalado que no se encuentra configurada la infracción del artículo 954 inc. a) del CA, cuando la declaración incompleta no admite su consideración como verdadera o falsa y, por lo tanto inexacta. Este criterio es reconocido por la Sala en los autos “Dicon” del 24/08/1982 y “Ekiparcon S.A.” del 09/05/1989. También la misma Sala III, en los autos “Couselo Omar c/AFIP DGA”, 23/08/2004, ha destacado una vez más que una declaración incompleta no admite ser considerada como verdadera o falsa y, por tanto, inexacta.

[54] Cfr. CNCAF, Sala V, “Seysu S.R.L. s/apelación c/ANA”, 25/03/1996. En esta oportunidad, se estableció que no se incurre en declaración inexacta o diferencia injustificada cuando la descripción de la mercadería en el documento de despacho corresponde a la realidad de lo introducido y a su clasificación, y esto permite a la aduana establecer su naturaleza y consiguientemente su tratamiento arancelario. Asimismo, el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala F, entre otros tantos fallos, ha señalado que la aplicación del artículo 957 del C.A. no es fácil dentro del Sistema María, bajo el cual se efectúa y analiza, ya que la descripción de la mercadería está sujeta a los límites que le asigna este; y tan sólo frente a una declaración completa y unívoca puede el servicio aduanero ejercer la función de clasificar ratificando o no la clasificación pretendida (Cfr. “Tejica S.A. (TF N° 13.344-A) c/DGA, 05/03/2002).

[55] El artículo 213 del Código Aduanero Argentino dice: “1- Cuando el deterioro o la destrucción se hubiere producido por algún siniestro, que no obedeciere a culpa grave del depositario o de quien tuviere derecho a disponer de la mercadería, ocurrido con posterioridad al momento que debe tomarse en consideración a los efectos de la valoración y antes del vencimiento del plazo previsto en el apartado 2 inciso a), o del comienzo de la mora prevista en el apartado 2, inciso b), el servicio aduanero dispensará del pago de tributos en forma proporcional a la importancia del deterioro o de la destrucción, siempre que este y el hecho que lo causó se acrediten debidamente a su satisfacción sin perjuicio del pago de las tasas devengadas por servicios. 2- La dispensa prevista en el apartado 1 de este artículo no será de aplicación si al momento de producirse el siniestro: a) los tributos hubieran sido pagados o garantizados y el interesado no hubiera retirado la mercadería dentro del plazo de cinco días contado

desde la fecha de su libramiento; o b) el interesado estuviere en mora en el pago de las obligaciones tributarias correspondientes a las mercaderías que se refiere el apartado 1”.

El artículo 315 del Código Aduanero Argentino dice: “La mercadería irremediamente perdida por algún siniestro ocurrido durante su transporte bajo el régimen de tránsito de importación y que hubiere sido comunicado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 308 no está sujeta al pago de tributos que gravaren su importación a consumo, excepto las tasas devengadas por servicios, siempre que la causal invocada se acredite debidamente a satisfacción del servicio aduanero. La mercadería no se considerará irremediamente perdida cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiera ser empleada por un tercero”.

El artículo 380 del Código Aduanero Argentino dice: “Cuando algún siniestro produjere el deterioro, destrucción o pérdida irremediable de la mercadería sometida al régimen de tránsito de exportación, la persona a cuyo cargo se encontrare en ese momento el medio de transporte debe dar aviso de inmediato al servicio aduanero y adoptar las medidas necesarias para asegurar la integridad de la mercadería y las condiciones que permitieren ejercer el control aduanero”.

[56] Cfr. La nota de VÉLEZ SANSFIELD, DALMACIO, acerca del comentario del artículo 514 del Código Civil.

[57] El artículo 225 del Código Aduanero, para el caso de las importaciones, conforme a la reforma introducida por la Ley 25.986, estableció que el servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera cuando la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura o de la de los documentos complementarios anexos a y fuera solicitada con anterioridad: a) a que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería; o b) al libramiento si se la hubiera exceptuado de los controles mencionados. Esta rectificación, modificación o ampliación también procederá bajo las condiciones ya indicadas hasta cinco días posteriores al libramiento, siempre que la inexactitud se acredite debidamente ante el servicio aduanero aún cuando fuera solicitada con posterioridad.

La reforma señalada se aparta del criterio contenido en el *Código Aduanero de la Comunidad Europea*, según texto consolidado el 27/09/2000, Edición del Ministerio de Hacienda de España, en cuyo artículo 65 se establece: “El declarante está autorizado, previa petición suya a rectificar uno o varios de los datos mencionados en la declaración tras su admisión de esta por parte de las autoridades aduaneras. La rectificación no podrá incluir en la declaración mercancías distintas de las inicialmente declaradas. Sin embargo, no podrá autorizarse ninguna rectificación cuando la solicitud haya sido formulada después de que las autoridades aduaneras: a) o bien hayan informado al declarante su intención de proceder a un examen de las mercancías; b) o bien hayan comprobado la inexactitud de los datos en cuestión; c) o bien haya ordenado el levante de las mercaderías”. A su vez, el artículo 66 admite la invalidación de la declaración. Veamos: “1- Las autoridades aduaneras a solicitud del declarante invalidarán una declaración ya admitida cuando el declarante aporte la prueba de que la mercancía ha sido declarada por error para el régimen aduanero correspondiente a dicha declaración, o cuando como consecuencia de circunstancias especiales, ya no se justifique la inclusión de la mercancía en el régimen aduanero para el que ha sido declarada. Sin embargo, cuando las autoridades aduaneras hayan informado al declarante de su intención de proceder a un examen de las mercancías, la solicitud de invalidación de la declaración sólo podrá admitir cuando ya se haya procedido al examen. 2- No se podrá proceder a la invalidación de la declaración después de la concesión del levante de la mercadería, salvo en los casos definidos de conformidad con el procedimiento del

Comité. 3- La invalidación de la declaración no tendrá consecuencia sobre la aplicación de las disposiciones sancionadoras vigentes”.

[58] Cfr. CNCAF, Sala IV “Ford Motor Argentina S.A. (TF N° 15.590-A) c/DGA”, 24/08/2006.

[59] Este criterio fue aceptado por la CNCAF, Sala I, “Aceitera General Deheza S.A. (TF N° 10.822-A) c/DGA”, 28/02/2006.

[60] Cfr. IZURIETA Y SEA, ÁLVARO, “Error evidente, documentación complementaria, declaración comprometida”, *Revista Impuestos, Año XXXVIII N° 11*, La Ley, Buenos Aires, noviembre 1980, pp. 1779/1781. En dicha oportunidad, comenta el fallo de la CNCAF, Sala II, de fecha 19/6/80, “Calzetta Jorge y otro c/Aduana de la Nación”

La CNCAF, Sala I, “Medosa S.A. (TF N° 8226-A) c/DGA”, 23/06/1998, ha establecido que constituye el supuesto previsto en el artículo 959 inciso a) del C.A., si el contribuyente declara en forma dual la mercadería como nueva y usada a la vez.

[61] Cfr. CNCAF, Sala I, “Medosa S.A. (TF N° 8226-A) c/DGA”, 23/06/1998.

[62] El Código Aduanero Argentino regula los tributos específicos del comercio exterior, en los que tanto la percepción, como la interpretación y eventual devolución, le compete al servicio aduanero. Ellos son: los derechos de importación, que gravan la importación a consumo de una mercadería y que están regulados en los artículos 635 a 672); el impuesto de equiparación de precios, definido como aquel cuyo importe es equivalente a la diferencia entre un precio tomado como base y de otro de comparación, regulado en los artículos 673 a 686; los derechos antidumping, definidos como los tributos que se aplican para aquellas mercaderías que luego de un proceso de investigación se determina que son importadas en situación de *dumping*, por consiguiente el importe de este tiene que ser el porcentaje de *dumping* establecido, regulado en los artículos 687 a 696, además de la Ley 24.425 que aprobó el Acuerdo para la aplicación del Art. VI del GATT hoy OMC; derechos compensatorios, definidos como aquellos tributos que se crean para neutralizar el subsidio otorgado por un estado, que contiene una mercadería que es objeto de importación, y que se regulan en los artículos 687 a 699. En materia de exportación, se encuentran los siguientes tributos: los derechos de exportación, que gravan la exportación definitiva a consumo y que están regulados en los artículos 724 a 760. Existen además los denominados tributos de afectación especial, tal como es el caso del Impuesto al Valor Agregado, anticipo de Ganancias, Impuestos Internos, Impuesto a la transferencia de los combustibles, por citar algunos de los vigentes; debemos recordar también los ya derogados: Fondo de Vialidad Nacional, Marina Mercante, Promoción de Exportaciones, Factor de Convergencia, etc. También se encuentran comprendidas dentro de este concepto las denominadas tasas, que pueden ser definidas como toda prestación obligatoria, en dinero o especie, que el Estado en ejercicio de su imperio, exige en virtud de ley por ser un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago (Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario*, T. II, Parte General, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1997, p. 99). Bajo tales consideraciones, el Código Aduanero prevé las tasas de estadística como prestación del servicio de estadística y que se regulan en los artículos 762 a 766. La tasa de comprobación de destino es aquella en virtud de la cual, con motivo de un régimen especial tributario, resulta necesario realizar un control posterior a la mercadería, y se la norma en los artículos 767 a 772. Finalmente, se regulan dos tasas más que no han tenido incidencia en el campo infraccional ya que son tasas fijas tabuladas, con prescindencia del valor de las mercaderías, y de la declaración aduanera. Una es la tasa de servicios extraordinarios, que abonan los usuarios con motivo de la necesidad de contar con prestación de servicio aduanero durante los días y horas inhábiles, y que se regula en los artículos 773 a 774.

La otra es la denominada tasa de almacenaje, que se abona con motivo del depósito de la mercadería que no cuenta con libre circulación en un territorio aduanero, por el tiempo que esa situación se ha presentado, y que se regula en los artículos 775 y 776.

A modo de análisis de legislación comparada, se advierte en la legislación de la Comunidad Europea que la declaración que se realiza ante el servicio aduanero, es un documento que justifica una acreencia a favor de la administración, lo que le confiere la potestad de perseguir por vía del apremio la satisfacción de este crédito, conforme destaca BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le Droit Douanier communautaire et national*, obra ya citada, p. 179.

[63] Sobre este punto IVANA BRONZOVIC en “El perjuicio fiscal en el artículo 954 del Código Aduanero” *Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros* N° 9, 1er Semestre 1996, pp. 61/67, considera que el concepto de perjuicio fiscal que consagra el artículo 956 inciso b) del C.A. solamente queda circunscripto con relación a los tributos reglados por el Código Aduanero, no debiendo ampliarse a los tributos que la aduana tiene encomendada su percepción.

Sin perjuicio de ello el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, adhiere a un criterio amplio de perjuicio fiscal tal como lo ha señalado en el antecedente “Guardiola, Víctor Ángel (TF N° 21.372-A) s/apelación”, 30/03/2006.

[64] Cfr. CNCAF, Sala II “Plainco S.A. (TF N° 15.391-A) c/DGA”, 29/06/2006.

[65] El Código Aduanero Argentino prevé, en la Sección X, los estímulos a la exportación, que contiene el *Draw back*, definido como el régimen aduanero en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieren pagado en concepto de tributos que gravaron la importación para consumo, siempre que la mercadería fuera exportada para consumo luego de haber sido sometida, en el territorio aduanero a un proceso de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, que involucra también las mercaderías que se utilizan para acondicionar o envasar otra mercadería destinada a la exportación. La regulación está prevista en los artículos 820 a 824. Los reintegros y reembolsos están definidos y regulados en los artículos 825 a 833. Se define al reintegro como el régimen en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exportara para consumo a título oneroso, o bien por los servicios que se hubieran prestado con relación a la mencionada mercadería. Dentro del concepto de tributos interiores no se incluyen los que hubieran gravado la importación a consumo, con lo cual lo hace además compatible con el *draw back*. El reembolso es aquel en virtud del cual se restituyen total o parcialmente los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos por la previa importación para consumo de toda o parte de la mercadería que se exportara para consumo a título oneroso, o bien por los servicios que se hubieran prestado con relación a la mencionada mercadería. Debe señalarse, finalmente, que existen en virtud de otros textos normativos otros estímulos a la exportación, como es el caso de los previstos en la denominada Ley de Promoción de Exportaciones 23.101, cuyos beneficios fueron dejados sin efecto prácticamente a lo largo del tiempo (sobre el particular ver ALAIS, HORACIO F. “Comentarios a la Ley de promoción de Exportaciones y sus decretos reglamentarios y complementarios”, *El Derecho, Legislación Argentina* N° 23, Buenos Aires, 1985), la Ley de Puertos Patagónicos (Ley 23.018 y su modificación posterior), por citar las más notorias.

[66] Debe señalarse igualmente que, en el caso de los estímulos a la exportación, solamente estos corresponden a los exportadores que directamente realizan la exportación, y en el particular caso del *draw-back*, que el solicitando del beneficio debe ser aquel que exporte directamente los insumos objeto de la devolución. Esto se sustenta

en que tal beneficio reclama la necesidad de que el beneficiario del régimen sea importador directo, es decir, que el pretendido usuario del beneficio no podría importar directamente a través de un tercero que realiza la operación por su cuenta y orden. En tal sentido, se avala una interpretación restrictiva a fin de evitar maniobras distorsivas en el mercado interno. (Cfr. CNCAF, Sala II, “Compañía Naviera Pérez Companc S.A. c/ANA”, 16/03/1999). Esto repercute en el tema bajo examen ya que, si no corresponde el estímulo, no puede existir, en forma real ni potencial, perjuicio fiscal.

[67] Cfr. CNCAF, Sala II, “Renault Argentina S.A. (TF N° 17.108-A) c/DGA”, 03/06/2008.

[68] Tal como reiteradamente la CNCAF ha sostenido, luego del fallo de la CSJN “Subpga S.A.C.I.” (Fallos 315:942) del 12/05/1992, la Sala III *in re* “Agencia Marítima Agrano (TF N° 8824-A) c/ANA”, 01/10/1998, en cuanto, para determinar si la declaración inexacta pudo haber producido perjuicio fiscal, de acuerdo con el tipo penal imputado, carece de relevancia cualquier accionar posterior del declarante, así como el control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ahora, si la totalidad de los tributos fueron abonados antes del arribo del medio transportador, basta la declaración inexacta contenida en el manifiesto para que no se tenga por configurada la conducta punible.

[69] Cfr. CNCAF, Sala II, “Cesare, Héctor s/apelación”, 25/08/1988; y Sala V, “Renault Argentina S.A. (TF N° 11.571-A) c/DGA”, 07/05/2001.

[70] Cfr. “Agencia Marítima Río Paraná s/apelación”, 26/10/1997, (Fallos 312:1997). En este particular caso, se trató de una importación de mineral que estaba beneficiada con franquicias en razón de su destino, y por lo tanto, no podía, producir perjuicio fiscal las diferencias que surgían en cuanto al peso, que era el dato en conflicto en tal declaración.

[71] En la destinación de importación definitiva a consumo, esto está regulado en el artículo 234; en la destinación suspensiva de importación temporaria, en el artículo 253; en la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, en el artículo 287; en la destinación suspensiva de tránsito de importación, igual exigencia se prevé en el artículo 298; en la destinación definitiva de exportación para consumo, se regula este aspecto en el artículo 332; en la destinación suspensiva de exportación temporaria, se lo regula en el artículo 352; en la destinación suspensiva de tránsito de exportación, se lo regula en el artículo 375; y finalmente, en la destinación suspensiva de removido, se lo regula en el artículo 387.

Sobre el particular, ha señalado la CNCAF, Sala I, en los autos “Primotex S.A. y Castelar S.A. s/apelación c/ANA”, 01/12/1998, que en el artículo 234, punto 2 del C.A., con claridad se expresa que la declaración aduanera deberá indicar, además de los elementos que expresamente prevé, toda otra circunstancia o elemento necesario para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se tratare, por parte del servicio aduanero, norma que guarda innegable conexión con lo dispuesto en el artículo 241, al establecer que, con sujeción a las normas establecidas en la legislación, en la forma y en los plazos y con los recaudos que estableciera la Administración Nacional de Aduanas con alcance general, el servicio aduanero procederá a verificar, clasificar y valorar la mercadería de que se tratara, a fin de determinar el régimen legal aplicable a esta, debiendo concluirse, al incidir aquella fecha –se declara en forma inexacta en el caso bajo examen la fecha de embarque en el medio transportador- directamente en la determinación del régimen legal aplicable, en que constituye una declaración que difiere de lo que resultó de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, hubiera podido producir un perjuicio en los términos que establece el artículo 954, inciso a), del C.A.

En igual sentido, la Sala IV, en los autos “Saab Scania Argentina S.A. s/apelación c/ANA”, 24/03/1992, ha dicho que la descripción de la mercadería y la errónea mención de la ubicación arancelaria (que coincide con la descripción incompleta) configuran la infracción prevista en el artículo 954, inciso a) del C.A.

Finalmente la misma Sala, en los autos “Aerolíneas Argentinas S.A. c/ANA”, 30/04/1999, ha dicho que para que se configure la infracción que reprime el inciso a) del Artículo 954, del C.A., deben concurrir los siguientes requisitos objetivos: 1) es necesario que exista una diferencia y que ella origine una declaración inexacta, es decir, que la declaración –que por principio debe ser previa- no se ajuste a la realidad; y 2) que como consecuencia de aquella inexactitud se produzca un perjuicio fiscal o que dicho perjuicio se hubiere podido producir, es decir, que requiere o bien la inexistencia de un daño –un perjuicio fiscal-, o bien que dicho daño se hubiera podido producir (Cfr. Sala II, “V. M. Naerlovicha”, 17/11/1987, y “Subpga S.A.C.I.”, 12/5/1988).

[72] Cfr. CNCAF, Sala IV, “Compañía Argentina de Levaduras S.A. s/recurso de apelación” de fecha 26 julio de 1991. En dicha oportunidad, el tribunal señaló respecto de las dos primeras hipótesis que establece el artículo 954 del Código Aduanero Argentino, que aparece en forma nítida un agravio al Estado, sea con relación al ejercicio de su política recaudatoria, sea en el control de su poder de policía económica en el control del tráfico internacional.

[73] Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala G, “Fleytas, Mónica Liliana c/DGA s/apelación” (TF N° 12.799-A), 21/02/2002. Se trató el caso de una importación realizada bajo el régimen de ALADI durante un periodo que no admitían las triangulaciones. En este caso se acreditó tal situación y se consideró que existió perjuicio fiscal potencial ya que no correspondía el tratamiento preferencial y sí el régimen arancelario general.

[74] Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, “BGH S.A. s/apelación (TF N° 17.716-A)”, 14/08/2003.

[75] Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, “Sulfacid S.A.I.F. y C. s/apelación” (TF N° 19.550-A)”, 19/08/2005.