

# RECTIFICACIONES Y AUTODENUNCIAS

Por *FERNANDO G. CAMAUËR*

## SUMARIO:

- I. Actualidad del tema.
- II. Antecedentes.
- III. Concepto y caracterización legal.
- IV. Condicionamientos normativos.
- V. Las Resoluciones A.N.A. Nos. 1.394/97 y 2.643/97. Su crítica.
- VI. Conclusiones.

## I. ACTUALIDAD DEL TEMA:

La aplicación de sistemas de selectividad para el control de operaciones de importación y exportación ha suscitado nuevas cuestiones en torno a la viabilidad de las presentaciones espontáneas que persiguen rectificar errores o diferencias en las declaraciones respectivas.

En este sentido, la formulación por parte del Departamento de Asuntos Jurídicos de la ex Administración Nacional de Aduanas de opiniones limitativas o excluyentes de la aceptación de estas presentaciones en el marco operativo de la selectividad y la consagración de tales criterios en disposiciones reglamentarias <sup>(1)</sup> otorga un interés renovado al tema que vamos a exponer.

## II. ANTECEDENTES.

A los fines de un más amplio examen de las cuestiones que pueden producirse en relación a las presentaciones espontáneas que contempla el Código Aduanero. Creemos

oportuno hacer un rápido repaso de los antecedentes de estos institutos.

**1) Autodenuncias.** La presentación que legisla el art. 917 del Código Aduanero tiene como fuente inmediata el art. 178 de la Ley de Aduana (t. o. 1962 y modif.), introducido por el art. 1 punto 19 a) de la ley 14.394, el que a su vez reconoce como antecedente a las previsiones de los arts. 980 y 981 de las Ordenanzas de Aduana<sup>(2)</sup>, que establecieron bajo la denominación de rectificaciones un tratamiento de esta índole bajo similares condiciones de procedencia.

Las Ordenanzas de Aduana requerían, en efecto, que este tipo de presentaciones se formularan antes de que el error hubiese sido encontrado por la aduana o hubiera tenido lugar algún principio de verificación del despacho correspondiente.

La Ley de Aduana estableció, como vimos, a partir del año 1955 el texto que en 1981 receptó sin modificaciones el Código Aduanero.

(1) Res. A.N.A. Nos. 1.394/97 y 2.643/97

(2) Art. 178 L.A.: "Cuando se autodenuncie espontáneamente ante la autoridad aduanera respectiva la existencia de una falsa declaración prevista y penada por los arts. 167 ó 171, se concederá sin más trámite la rectificación solicitada, reduciéndose en un 75% la pena que hubiere correspondido a la mercadería mal declarada, con exclusión de las sanciones de los arts. 168 y 169, que no serán de aplicación en estos casos. La reducción de pena establecida por el párrafo anterior no obsta al ejercicio adicional de las facultades de atenuación de sanciones o absolución para casos de falsa manifestación, si ello correspondiere. Para que la presentación, que deberá ser formulada por escrito, beneficie al infractor, será

Advertimos desde ya que estamos pues frente a un instituto de muy vieja raigambre, que nace con el primer ordenamiento de normas aduaneras, y ello nos lleva a señalar que la jurisprudencia previa al Código, incluso la muy antigua, reviste valor para resolver las cuestiones interpretativas que se plantean en la actualidad y en especial en lo que hace a la comprensión del significado de las fórmulas legales que aluden a procedimientos o prácticas operativas de la época en que fueron acuñadas.

**2) Rectificaciones.** Ellas están contempladas por los arts. 225 (importación) y 322 (exportación) y alcanzan tanto a las diferencias no punibles como a las que configuran la infracción de declaración inexacta.

El instituto tiene origen en los arts. 195 y 196 del Dto. 83.708/41, que otorgaban la posibilidad de rectificar las declaraciones por mayor cantidad o mejor calidad o especie siempre que el respectivo manifiesto no hubiera tenido tramitación o cuando el error surgiera de la propia declaración o documentos complementarios. El Código Aduanero extendió los alcances de las rectificaciones a todo tipo de inexactitudes y estableció las mismas condiciones de procedencia que se imponían a las autodenuncias <sup>(3)</sup>.

### III. CONCEPTO Y CARACTERIZACION LEGAL.

Se podría definir la autodenuncia como la comunicación escrita que pone en conocimiento del servicio aduanero la existencia de una diferencia punible en alguna de las declaraciones contempladas por los arts. 954 y 956 del Código Aduanero, bajo la condición de que esta comunicación se presente antes de que la aduana la haya advertido por cualquier medio o que hubiese tenido inicio algún acto o procedimiento de control directo sobre tal declaración cuyo desarrollo pueda llevar al descubrimiento de la diferencia o inexactitud producida.

El concepto de las rectificaciones es similar, exigiéndose para su procedencia que la inexactitud que se pretenda corregir surja de la simple lectura de la declaración o de los documentos complementarios del despacho (conocimientos, factura comercial, certificado de origen, remitos, etc.), y las condiciones de admisión son idénticas que en el caso de la autodenuncia del art. 917 del Código Aduanero <sup>(4)</sup>.

### IV. CONDICIONAMIENTOS NORMATIVOS.

Interesa, conforme lo precedente, detenerse en la consideración de las actuaciones o procedimientos que excluyen la oportunidad y, consiguientemente, le quitan sus efectos.

---

menester que tenga lugar antes que la infracción haya sido advertida por cualquier medio por la Aduana, se hayan iniciado los actos preparatorios del despacho ordenados por el funcionario verificador, o hubiere un principio oficial de inspección aduanera.”

Art. 980 OO.AA.: “Siempre que los interesados adviertan el error que han cometido en la copia de factura para depósito, o en cualquiera de los despachos de efectos depositados, se les conmutará la pena de comiso por la de dobles derechos, y la de dobles derechos por un recargo del 2% sobre el valor de la mercancía.”

Art. 981 OO.AA.: “Sólo tendrá lugar la conmutación de pena de que habla el artículo anterior, cuando se advierta el error antes de haberse encontrado por la aduana y antes de que haya tenido lugar algún principio de verificación del despacho en que se halle.”

(3) Conf. Barreira, Enrique, Código Aduanero, Comentarios, Antecedentes y Concordancias, Ed. Abeledo Perrot, Tomo II-A pág. 240/241 y Tomo II-B pág. 254/255

(4) Respecto a las declaraciones de exportación el código admite la rectificación con prescindencia de los requisitos que la limitan en la importación en el caso de que la inexactitud no sea configurativa de una infracción o delito (C.A. art. 322 in fine)

Veamos las fórmulas utilizadas por la ley y su correcto sentido y alcances.

**1) Falta de advertencia por parte del Servicio Aduanero.** La advertencia oponible a la autodenuncia es aquella que se expresa en una actuación administrativa debidamente formalizada que denote de modo inequívoco el conocimiento de la diferencia o inexactitud en cuestión y ofrezca la necesaria certeza en cuanto al tiempo en que tiene lugar, de modo de acreditar debidamente su prelación respecto a la autodenuncia.

Ese es el alcance que debe darse a la expresión “por cualquier medio”, habida cuenta que la admisión de simples manifestaciones de agentes aduaneros que no hayan sido instrumentadas en la forma que corresponda no tendría carácter fehaciente ni daría seguridad sobre el momento en que han sido efectuadas.

Entendemos así que se requiere la manifestación expresa y por escrito encuadrada dentro de los procedimientos reglamentarios correspondientes.

En este sentido la Corte Suprema ha sostenido que el documentante puede enmendar la documentación antes de la verificación aduanera o de que se haya descubierto la diferencia, sea por denuncia o por parte escrito, no simplemente verbal, de los empleados fiscales, y que si el descubrimiento y la enmienda son del mismo día ésta es válida de no constar la hora de su presentación <sup>(5)</sup>.

Cabe recordar que todo funcionario público (y si se trata de agentes del servicio aduanero con mayor razón) que tomare conocimiento de la comisión de una infracción aduanera está obligado a denunciarla, conforme lo establece el art. 1.084 del Código Aduanero, y que la formulación de denuncias se encuentra

reglamentada por la Resolución A.N.A. Nro. 2.155/92.

Podemos así considerar que, en principio, la advertencia previa a que se refiere el art. 917 del Código Aduanero debe estar formalizada mediante el acta de denuncia o formulario correspondiente de acuerdo con lo dispuesto por la citada resolución <sup>(6)</sup>.

**2) Principio de inspección.** Es el comienzo de una actuación de control dispuesta por el servicio aduanero. Este concepto se puede corresponder hasta cierto punto con el inicio de los actos preparatorios del despacho aduanero ordenados por el funcionario verificador, pero tiene un alcance más amplio porque en este último supuesto sólo se considera la actuación específica del agente que tiene a su cargo la verificación de la mercadería.

Como ejemplo de actuaciones de esta índole podríamos mencionar, entre otras, la orden de someter a pesaje una partida de mercaderías (cuando la diferencia es de cantidad) o la de efectuar la revisión de un bulto o la orden de detener su libramiento.

Se trata, en general, de medidas que se adoptan en el inicio o desarrollo de una investigación o ante la sospecha de una posible infracción.

Estas actuaciones, salvo el caso de mediar una urgencia especial en el procedimiento, deben constar por escrito o ser anotadas en los libros o registros correspondientes al lugar de depósito de la mercadería.

En todo caso, deben consistir en actuaciones o procedimientos dirigidos concretamente a la operación aduanera o mercadería que se supone en infracción.

(5) C.S.N. Fallos Tomo 57 pág. 18 y Tomo 92 pág. 37

(6) La reglamentación de la Ley de Aduana (Dto. 83.708/41, art. 237 y ss.) consideraba una forma especial de advertencia: la denuncia o el parte preventivo, materializado con la anotación que debía realizarse en el documento respectivo

**3) Inicio de los actos preparatorios del despacho ordenados por el funcionario verificador.** La palabra despacho utilizada por esta fórmula se identifica con el acto de la verificación aduanera que culminaba la operativa y que, de resultar conforme con lo manifestado, autoriza el libramiento de la mercadería.

Se alude pues, cierta e inequívocamente, con esta fórmula al acto de verificación y particularmente a su inicio, que se manifiesta por la citación al interesado para llevarlo a cabo o, mediando la presencia de éste, por la solicitud y la orden de apertura de los bultos o la desestiba de ellos con el mismo objeto.

No cabría considerar como comienzo de la verificación el mero giro del documento al sector portuario correspondiente, ni tampoco la recepción del mismo por el funcionario verificador a fin de cumplir ese cometido, requiriéndose la intervención personal y efectiva de este funcionario que dé principio de ejecución al acto.

Así se deduce de la sentencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, confirmatoria de lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, respecto al caso de un documento remitido al depósito para la verificación de la mercadería que presentaba un sello de verificación con fecha testada. En esa oportunidad se dijo que **“no parece razonable que pueda considerarse como fecha de verificación ni aún en calidad de acto preparatorio aquella que está testada y no salvada”** (Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 24/9/87, Siam Di Tella Ltda. S.A. s/apelación A.N.A.)<sup>(7)</sup>

En definitiva, estimamos que la expresión “actos preparatorios del despacho ordenados por el funcionario verificador” significa concretamente los actos que inician o demuestran

el comienzo de la verificación física de la mercadería dispuestos por quien tiene a su cargo tal cometido.

## V. LAS RESOLUCIONES A.N.A. NOS. 1.394/97 Y 2.643/97. SU CRITICA.

La primera de dichas resoluciones (arts. 2.3 Anexo III y 10 Anexo V) estableció, con relación a los arts. 225 y 322 del Código Aduanero, que no procedía la modificación o ampliación de la declaración comprometida una vez producida la asignación de canales de selectividad pertinentes, que señala el inicio de los actos preparatorios del despacho aduanero. La segunda de ellas limitó los alcances de esta disposición a los casos de asignación de canal naranja o rojo (es decir que admitía la posibilidad de rectificación para el caso de canal verde), bien que dejaba en duda tal posibilidad cuando ya se había obtenido el libramiento de la mercadería por existir resoluciones del mismo organismo (Res. A.N.A. 2.074/97) que en tales supuestos rechazaban la viabilidad de la presentación. Esta interpretación reglamentaria, por lógica implicancia, habría de tener efectos sobre las condiciones de procedencia de la autodenuncia del art. 917 C.A., idénticas a las establecidas en los arts. 225 y 322 respecto a las rectificaciones.

Nos ha parecido (y diversas entidades vinculadas al comercio exterior coinciden con nuestra apreciación) que estas limitaciones reglamentarias no sólo son inoportunas e inconvenientes sino que resultan contrarias a los textos y al espíritu de las disposiciones reglamentadas.

**1) Impropiidad de la interpretación normativa.** La asignación de canales no implica ni supone el inicio de ninguna actividad específica de control y sólo constituye una decisión unilateral automática y aleatoria me-

(7) Silbert-Crescia-Zunino, Jurisprudencia Aduanera, Ed. Guía Práctica, Tomo II Nro. 4.312

diante la cual el servicio aduanero se autolimita en las funciones de control al margen de la voluntad o actuación del importador y exportador.

Por ello no consideramos válido ni legítimo atribuir a dicha asignación los alcances de “actos preparatorios del despacho ordenados por el funcionario verificador” como expresan los considerandos de la Res. 2.643/97.

Insistimos en que esta expresión de las normas legales tiene un alcance perfectamente definido en relación a los procedimientos operativos que se aplicaban en la época en que ellas aparecen en la legislación (año 1954).

El despacho aduanero era cumplido por el funcionario verificador (vista) que disponía el “despachado” conforme y ordenaba la entrega a plaza de la mercadería verificada (previo, en su caso, el control del guarda aduanero sobre las cantidades y peso), tal como lo regulaban las normas de los arts. 125 y ss., 146 y concordantes de las Ordenanzas de Aduana y arts. 160 y ss. del decreto reglamentario de la Ley de Aduana Nro. 83.708/41.

En tal contexto, la expresión “actos preparatorios del despacho ordenados por el funcionario verificador” no tiene otra acepción ni otros alcances que los que puntualizáramos en el capítulo precedente.

No es correcto pues equiparar dicha actuación con la asignación de canal en la solicitud de destinación, lo cual no implica ninguna actividad del funcionario que habrá de verificar la mercadería, ni tampoco el inicio de un principio de inspección meramente documental o físico.

## 2) Motivación en hipótesis delictuales.

Las motivaciones que surgen del Dictamen 1.768/97 de la Secretaría de Asuntos Legales, invocado por la Res. 2.643/97, para restringir la posibilidad de rectificar -autodenunciar- diferencias serían las de que mediante estos

procedimientos se podrían blanquear mercaderías que se introducen de contrabando.

Creemos que estos supuestos estarían alejados de la realidad o que, en todo caso, serían absolutamente excepcionales. Por lo demás, tales supuestos se remiten a una conducta dolosa que obviamente queda siempre fuera de los casos de rectificación o autodenuncia, que contemplan inexactitudes o diferencias involuntarias o meramente culposas.

Nos parece que estas hipótesis, aunque alguna vez ocurran, no pueden tomarse para establecer regulaciones generales, máxime que las rectificaciones o autodenuncias no se admiten sin una previa evaluación de cada caso y sus circunstancias, y es evidente, asimismo, que si surgen sospechas de una conducta dolosa que pretende ampararse en los procedimientos de rectificación o autodenuncia, nada impide a la aduana realizar la correspondiente investigación para ponerla en descubierto.

**3) Mercaderías cuyo desaduanamiento ya se ha efectivizado.** Con relación a los supuestos en que la mercadería ha sido ya librada a plaza, fuera por la vía de selectividad que fuere, y que la aduana considera excluidos de la posibilidad de rectificación o autodenuncia, no se advierte razón o sustento alguno en la legislación que avale esta interpretación restrictiva.

Precisamente entendemos que son éstos los supuestos que más justifican la aplicación de esos institutos aduaneros, porque sin mediar la utilización de ellos por los interesados lo más probable es que el servicio aduanero jamás detecte las diferencias producidas y se quede con registraciones que no reflejan fielmente la operación realizada, con perjuicio no solamente para la renta aduanera sino también para la tributación interna.

Si se niega irrazonablemente la aplicación de los arts. 225, 322 y 917 del Código Aduanero, se corre el riesgo de que quien se ha vis-

to accidentalmente en posesión de mercadería por mayor cantidad o valor del que declaró desista de comunicarlo a la aduana si debe enfrentar la amenaza de una grave sanción.

Debe tenerse en cuenta igualmente que la jurisprudencia ha admitido la procedencia de la autodenuncia incluso producido el libramiento si la diferencia no fue advertida previamente por la aduana. Así, se ha sostenido: **“Aunque es cierto que ya se había producido el libramiento de los bienes cuando la autodenuncia tiene lugar, no es menos cierto que la aduana no acreditó la existencia de una posible verificación.”** (Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 8/4/86, in re “Safrar S.A. Franco Argentina de Automotores C.I. y F. y otros c/Fisco Nacional (A.N.A.) s/demanda contenciosa”<sup>(8)</sup>).

#### 4) Exclusión de la rectificación en los casos de canal rojo.

Los sectores operativos y de control de la Aduana cuyos informes tiene en cuenta la Res. 2.643/97 consideran que hay importadores que declaran incorrectamente las mercaderías especulando con la posibilidad de atenuar las consecuencias penales de su obrar mediante la autodenuncia de su falta si surge la posibilidad de ser descubiertos, y esta consideración los lleva a desechar la admisión de una rectificación o autodenuncia cuando la importación ha quedado sujeta a verificación obligatoria (canal rojo).

Pensamos que este punto de vista no se compadece con los principios que informan a la legislación y se aparta del sentido de sus disposiciones.

La verificación de la mercadería correspondía en todos los casos hasta la implemen-

tación del Sistema de Selectividad del Control (julio de 1992, Res. A.N.A. 1.166/92).

Es decir que la normativa que regula las rectificaciones y autodenuncias presupone que la verificación debe llevarse necesariamente a cabo respecto a las importaciones o exportaciones pasibles de estas presentaciones correctivas.

Por lo tanto, la asignación de canal rojo sólo implica la aplicación del régimen de despacho tradicional, es decir el control documental y la verificación de la mercadería, vigente al establecerse las regulaciones sobre rectificación de la declaración, y no comporta cambios operativos que incidan sobre los presupuestos y condiciones de procedencia de las mismas.

La doctrina de la Corte Suprema en este punto ratifica claramente lo sostenido al afirmar: **“La reducción de la pena, prevista para el responsable de la declaración inexacta que comunique por escrito la existencia de ella ante el Servicio Aduanero “con anterioridad a que éste por cualquier medio la hubiere advertido”, ha sido establecida aún para aquellos supuestos en que el Control Aduanero fuere obligatorio.”** (C.S. Mayo 12 de 1992 “Subpga S.A. c/A.N.A.”<sup>(9)</sup>).

**5) Casos justificados.** En el citado Dictamen 1.768/97, para admitir la rectificación de las operaciones cursadas por canal verde, se invocó con acierto la existencia de errores del cargador o embarcador de la mercadería justificados como tales. Tal circunstancia es igualmente valedera para las operaciones a las que la Aduana asignó canal rojo, ya que es obvio que el importador y exportador se encuentra en la misma situación en uno y otro caso y nada justifica la discriminación en base al canal que le toca en suerte.

(8) Silbert-Crescia-Zunino, Jurisprudencia Aduanera, Ed. Guía Práctica, Tomo I pág. 192

(9) El Derecho Tomo 151 pág. 489

## VI. CONCLUSIONES.

Las expresiones de los arts. 225, 322 y 917 del Código Aduanero tienen a nuestro juicio la suficiente precisión y han sido bien interpretadas por la jurisprudencia a lo largo de su dilatada vigencia.

No creemos conveniente que a priori se restrinjan reglamentariamente los alcances de estas disposiciones y menos, obviamente, que se lo haga a la luz de interpretaciones claramente opuestas a su sentido.

La aplicación de sistemas de verificación selectiva no modifica en absoluto los presupuestos y objetivos que persiguen los institutos en cuestión. Antes bien, la exclusión parcial o total de control fiscal en el despacho aduanero de mercaderías resultante del Sistema de Selectividad ofrece un campo más amplio a la utilización de las presentaciones rectificatorias que procuran subsanar errores,

omisiones o negligencias y corregir ingresos a la renta en monto inferior al debido.

Excluir la posibilidad de enmendar acciones punibles cuando los controles se circunscriben a un porcentaje reducido de las operaciones entraña una invitación a especular sobre las posibilidades que tiene la Aduana de detectarlas y desconoce la finalidad ética que se persigue mediante estos institutos: motivar a quien incurrió en error o falta en sus declaraciones a que la ponga espontáneamente en conocimiento de la Aduana, a fin de que las funciones de control a cargo de la misma no se vean afectadas o entorpecidas.

Consideramos, por todo ello, que la tradicional solución de nuestro derecho, que anticipa la que ha propugnado el Derecho Internacional a partir de 1973(10), es la más adecuada y debe mantenerse en su integridad, sin acotaciones que están desprovistas de toda justificación.

---

(10) Convención de Kyoto de 1973, Anexo B.1: "a) Rectificación de la declaración de mercancías: 18. Norma. Las autoridades aduaneras permitirán que el declarante rectifique la declaración de mercancías una vez presentada, siempre que en el momento de formular la petición no haya dado comienzo el examen de la declaración ni el reconocimiento de las mercancías. 19. Práctica recomendada. Las peticiones de rectificación de la declaración de mercancías formuladas por el declarante después de iniciar el examen de la declaración o el reconocimiento de las mercancías, deberán admitirse por las autoridades aduaneras cuando las razones aducidas por el declarante se consideren justificadas. Nota: La rectificación de la declaración de mercancías para el despacho a consumo, no impide que las autoridades adopten las medidas que consideren necesarias cuando se haya descubierto una infracción como consecuencia del examen de la declaración o del reconocimiento de las mercancías."