

LA DECLARACION ADUANERA

por Fernando G. Camauër

SUMARIO: I. Concepto. Ambito de aplicación. Efectos. La declaración insuficiente. Declaración ignorando el contenido. II. Inalterabilidad. La supeditación. El desistimiento. III. Régimen penal. Extemporaneidad y sanciones automáticas. La declaración inexacta y su punibilidad. La responsabilidad emergente.

I CONCEPTO

La declaración de la mercadería en aduana es un acto de importancia fundamental, en base al cual se formalizan y resuelven las distintas operaciones relativas al tráfico internacional que se llevan a cabo ante las aduanas de la Nación. Puede señalarse que este acto constituye un requisito ineludible respecto a toda mercadería que se introduce o extrae de un territorio aduanero determinado, y que tiene carácter previo y condicionante del despacho aduanero regular de la misma⁽¹⁾.

Si bien, como nos señala la doctrina⁽²⁾, podemos considerar que la declaración aduanera se desarrolla en dos fases, la primera de las cuales se cumple con los manifiestos originales de la carga (o documentación equivalente) que deben presentar los transportistas y la segunda mediante la declaración detallada que se realiza cuando se solicita la destinación de una mercadería

de las que figuran en dichos manifiestos, debemos aclarar que el análisis que se aborda en este trabajo estará limitado a la segunda de dichas fases y que en lo sucesivo la expresión declaración aduanera comprende en forma exclusiva a esta segunda fase de la declaración previa.

La declaración de la mercadería propiamente dicha consiste en una manifestación escrita que realiza la persona legalmente facultada⁽³⁾, mediante la cual se individualiza, cuantifica y valora una mercadería a la que se pretende someter a alguna de las destinaciones aduaneras autorizadas, proporcionando asimismo otros datos inherentes a la misma, a la transacción de la cual es objeto y a las circunstancias de la importación o exportación de que se tratare.

El glosario de términos aduaneros del Consejo de Cooperación Aduanera

(1) "La base de nuestro sistema de Aduana es la declaración previa de la operación que quiere ejecutarse" decía la nota de D. Cristóbal Aguirre elevando al P.E. el anteproyecto de Ordenanzas de Aduana que fue sancionado en 1876 mediante la ley 810 (cita de José J. L. Di Fiori en *Práctica Aduanera*, Rev. Régimen Aduanero N° 9 pág. 925).

(2) Enrique C. Barreira "Código Aduanero - Comentarios - Antecedentes - Concordancias", Ed. Abeledo - Perrot, T° II-A, págs. 22/23 y 196.

(3) "La presentación de la solicitud de destinación debe ser efectuada por quien tuviere la disponibilidad jurídica de la mercadería" Enrique C. Barreira, ob. citada, pág. 207.

de Bruselas define a la declaración como la manifestación por la cual el interesado indica el régimen aduanero que se ha de aplicar a las mercaderías y proporciona los datos que la aduana exige para la aplicación de ese régimen. Y la Convención de Kyoto de 1973 recoge, por su parte, esa misma definición⁽⁴⁾.

En nuestro país el concepto original en las OO. de AA. circunscribía la declaración exigible y vinculante a la que se refería a la naturaleza, especie, calidad y cantidad de la mercadería, pero esta noción limitada se fue ampliando a través de las sucesivas reformas de que fue objeto de legislación aduanera⁽⁵⁾, y en la actualidad la declaración debe contener toda la información necesaria y relevante para determinar el tratamiento aduanero y tributario correspondiente y la aplicación de prohibiciones a la importación o exportación de mercaderías⁽⁶⁾.

El Código Aduanero establece específicamente, en relación a las distintas destinaciones que contempla, que la declaración debe indicar (además de la destinación solicitada) la mención de la posición de la mercadería en la nomenclatura arancelaria aplicable, así como la naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad, precio, origen y procedencia, y toda otra circunstancia o elemento necesario para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trata por parte del servicio aduanero⁽⁷⁾.

Objeto

Las definiciones precedentes nos

llevan a la consideración del objeto o finalidad de la declaración y a las razones de su implementación normativa y exigibilidad como acto previo y condicionante del despacho aduanero.

Como nos explica la doctrina⁽⁸⁾, entre los métodos para efectuar la liquidación de los tributos y aplicar restricciones directas al ingreso o egreso de mercaderías se distingue el llamado de la "comprobación administrativa", que consiste en la simple presentación de la mercadería ante el servicio aduanero para que éste cumpla aquellas funciones mediante el examen de las mismas, y el método de la previa declaración, que permite el despacho en confianza, sin la verificación de la mercadería o efectuándola en forma parcial o selectiva.

Este último método llena un doble propósito: introduce la cooperación privada en la función de clasificar y valorar mercadería y permite prescindir del examen directo en relación a la mayor parte de la mercadería que debe someterse al control fiscal.

Es decir que mediante el mismo se institucionaliza el mencionado despacho en confianza y se reduce a una mínima expresión de comprobación efectiva a realizar por el servicio aduanero, con la correlativa mayor responsabilidad de los sujetos que comprometen la declaración.

Sin duda es este sistema de la declaración previa el que mejor se adecua al gran volumen que alcanza en la actualidad el tráfico internacional, dado que la organización aduanera resultaría insuficiente para examinar la totalidad de la mercadería que moviliza

(4) Enrique C. Barreira, ob. citada, pág. 335.

(5) Leyes 11.281 (T.O. 1941), 14.391, 14.792, 15.798, 16.690, 17.138, 19.881 y, finalmente, el Código Aduanero (ley 22.415).

(6) Conf. Enrique C. Barreira, ob. citada, págs. 185 y 262.

(7) Esta definición se reproduce en los arts. 234 (importación a consumo), 250 (importación temporaria), 287 (depósito de almacenamiento), 298 (tránsito), 332 (exportación a consumo) y 352 (exportación temporaria).

(8) Enrique C. Barreira, ob. citada, pág. 195.

dicho tráfico y en todo caso no se podría llevar a cabo su despacho en la forma rápida y fluida que exige el comercio moderno.

Agregaremos que este método permite una participación y responsabilidad por parte de los importadores y exportadores y sus representantes, los despachantes de aduana, en los trámites operativos, creando una interacción recíproca entre esas actividades y el control estatal que, en la medida en que se encauce éticamente, promueve el mejoramiento de los servicios a cargo de cada uno de esos sectores.

Se advierte a través de lo dicho que el objeto de la declaración se vincula directa y estrechamente con las funciones de control y recaudación que competen a la aduana, y que la declaración constituye una de las formas mediante las cuales se realizan, en parte, dichas funciones.

En efecto, los objetivos principales de la declaración son los de concretar la determinación de los tributos y efectuar su liquidación, permitiendo además la aplicación por parte del servicio aduanero de las prohibiciones a la importación y exportación que se hallaren vigentes⁽⁹⁾.

Bajo un enfoque más general podemos decir que, junto a esos objetivos y aún con anterioridad a ellos, la declaración tiene la misión de informar o hacer conocer a la administración estatal la mercadería que se introduce bajo su jurisdicción, a los fines de facilitarle el desempeño de sus funciones policiales.

La declaración, por último, determina una delimitación fehaciente de la responsabilidad del Estado por mercaderías que ingresan en áreas sometidas a su custodia y vigilancia.

Recordemos que las OO. de AA. (art. 1.037) consideraban como fraudulentas y sancionables las operaciones que

pudieren aumentar la responsabilidad fiscal, y que el aumento de responsabilidad fiscal actualmente ha quedado abarcado por las disposiciones que sancionan las declaraciones inexactas del valor de las mercaderías.

Diremos, para concluir este punto, que es también en atención a las finalidades expuestas que el legislador ha establecido además plazos perentorios para que los importadores declaren la mercadería que hubiere ingresado al territorio aduanero, y que en la exportación se limita a 30 días el plazo de validez de los permisos que se registran con el objeto de realizar un embarque.

Ambito de aplicación

La declaración previa es exigida en oportunidad de solicitar las distintas destinaciones previstas por el Código Aduanero, reproduciendo este cuerpo legal en cada caso los requisitos y manifestaciones que debe contener esa declaración. Ella se requiere, con la extensión que vimos, para la importación a consumo (art. 234), la temporaria (art. 250), la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento (art. 287) y la destinación de tránsito de importación (art. 298). También aparece prescripta en iguales términos para la exportación a consumo (art. 332) y la temporaria (art. 352). La destinación de tránsito de exportación (art. 376) y de removido (art. 387) requieren igualmente la presentación de una declaración, aun cuando de tipo más genérico y menos rigurosa que en los anteriores supuestos.

Cabe recordar aquí que desde el punto de vista penal aduanero el Código (art. 956 inc. c) asimila la presentación de manifiesto general, del manifiesto de rancho, del de la pacotilla o de la relación de la carga, obligaciones que se deben cumplir al arribo de los

(9) Ver Ricardo X. Basaldúa, *Introducción al Derecho Aduanero*, Ed. Abeledo-Perrot, pág. 201 y ss., respecto a las funciones esenciales de la aduana.

distintos medios de transporte, a una declaración relativa a lo expresado en dichos documentos.

Ello no significa que tales presentaciones se encuentren equiparadas a la declaración aduanera propiamente dicha en cuanto a su forma y efectos, ya que son actos diferentes.

Se trata solamente de hacer aplicable en estos supuestos las disposiciones penales del art. 954 respecto de las inexactitudes en que se incurriere al confeccionar tales documentos.

Efectos

Debemos comenzar por aclarar que la solicitud de destinación y la declaración son actos diferentes con efectos propios, bien que en principio se formulan conjuntamente en una única presentación.

La solicitud de destinación a consumo en importación o exportación surte un efecto especial, adjudicable sólo a ella y que no corresponde a la declaración en sí.

Nos referimos a la fijación del tratamiento tributario y del tipo de cambio que conforme con los arts. 637 y 726 corresponden al registro de esta solicitud de destinación⁽¹⁰⁾. Sólo se atribuye tal efecto en el Código al registro de la declaración cuando se trata de mercaderías de importación no documentadas en los plazos correspondientes y ya destinadas de oficio a consumo por el servicio aduanero.

Los efectos principales de la declaración aduanera se manifiestan en el campo de la determinación tributaria y en el de la responsabilidad penal, considerando a la primera como el acto mediante el cual se individualizan y cuantifican los gravámenes que deben ser abonados en el caso concreto de la operación planteada.

Se debate en doctrina si de acuerdo con las formas y procedimientos que corresponden a los tributos aduaneros se produce una autodeterminación por el propio contribuyente, si se trata de una determinación de carácter mixto a la que se arriba mediante la actividad integrada y coordinada del contribuyente y el fisco, o si contribuye una determinación que realiza de oficio el servicio aduanero⁽¹¹⁾.

Debemos al respecto tener en cuenta que si bien los importadores y exportadores efectúan una declaración en la cual se indica una posición arancelaria, es decir una clasificación, lo que es determinativo del tratamiento tributario, un valor o precio de la mercadería, lo que conforma la base imponible, tanto la clasificación como la valoración y la liquidación son funciones privativas y excluyentes del servicio aduanero. De tal manera, los términos de la declaración aduanera sólo conforman una suerte de determinación tentativa sin eficacia en sí misma, la cual sólo surte efectos como tal en la medida en que sea conformada o aprobada por el servicio aduanero.

Por ello debemos considerar que en principio la declaración no surte de por sí efectos determinantes de los tributos aplicados; sus efectos en este aspecto son relativos y están siempre supeditados a la conformidad de la aduana con los términos, elementos y cálculos planteados por el declarante.

Sin perjuicio de lo dicho, cabe advertir dos supuestos especiales en los cuales la declaración obliga y hace exigible el tributo calculado en ella y con arreglo a sus términos: cuando la aduana rectifica por una suma mayor la declaración originaria y el interesado disconforme obtiene el libramiento bajo garantía por la diferencia de tri-

(10) Ver Mario A. Alsina - Ricardo X. Basladúa - Juan P. Cotter Moine, Código Aduanero Comentarios - Antecedentes - Concordancias, Ed. Abeledo Perrot, T° IV pág. 172 y ss. y T° V pág. 255 y ss.

(11) Enrique C. Barreira, ob. citada pág. 300 y ss; asimismo, Julio T. Rubens y Rojo, "Las determinaciones aduaneras", en Derecho Aduanero T° I-A pág. 12 y ss.; y Jorge Celso Sarli, "Nuevas consideraciones en torno a la problemática de las determinaciones aduaneras", en Régimen Aduanero Vol. 5/6, pág. 399 y ss.

butos⁽¹²⁾. También resulta obligado al pago de la propia determinación el interesado en los casos de despachos de importación simplificado, sin perjuicio del reajuste o perfeccionamiento que llegara a corresponder ulteriormente⁽¹³⁾.

Pero los efectos más importantes que corresponden a la declaración aduanera son sin duda los que ella produce en el terreno penal aduanero.

Hemos dicho, en relación a fines y objetivos de la declaración, que ella posibilita fundamentalmente el despacho en confianza de la mercadería que se importa o exporta.

Tal modalidad de despacho implica la correlativa obligación y veracidad y exactitud por parte del declarante como presupuesto de la eficacia y seguridad del sistema.

De allí que tal obligación de veracidad sea objeto de una rigurosa tutela penal que castiga con severidad a quienes la violan.

Nos limitaremos a recordar ahora, para destacar la gravedad que revisten las inexactitudes en la declaración aduanera, que cuando ellas se efectúan a sabiendas, es decir con pleno conocimiento de quien las realiza, llegan a configurar el delito de contrabando.

La declaración insuficiente

Hemos pasado revista a los objetivos y efectos de la declaración aduanera y hemos señalado su importancia.

Reviste sumo interés examinar ahora cuáles son los requisitos y alcances que debe tener una declaración aduanera para que se la considere debidamente comprometida. Es decir, cuando una manifestación efectuada ante el servicio aduanero bajo las formas y condiciones extrínsecas previs-

tas para tales actos constituye una declaración aduanera suficiente como tal.

Para que ello ocurra, la declaración aduanera debe ser completa y suficiente en la descripción de la mercadería y demás datos exigibles, de modo tal que en sí misma permita efectuar la clasificación pertinente.

La declaración incompleta, de algún modo defectuosa o insuficiente, que no conduzca a una clasificación precisa y unívoca, no es vinculante en cuanto a los efectos y responsabilidades a que antes hiciéramos referencia, y debe ser necesariamente ampliada o perfeccionada⁽¹⁴⁾.

Diremos, no obstante, que en este punto se han planteado, de antiguo, equívocos interpretativos que tal vez no estén aún hoy definitivamente superados.

Se han planteado, en efecto, criterios o posturas que consideraron como punibles declaraciones que adolecían de diversas fallas invalidantes. Y es posible que a tales equívocos hayan contribuido expresiones legales no del todo apropiadas.

La Ley de Aduana, en su art. 171 bis, decía que la indicación errónea de una posición arancelaria no era punible siempre que constare una manifestación verdadera y completa. El Código, por su parte, establece (art. 957) para tales casos que la inexactitud no será punible si se hubieren indicado todos los elementos necesarios para permitir la correcta clasificación arancelaria.

Estas expresiones de la ley han podido llevar a pensar que la declaración defectuosa -a contrario sensu- podría ser punible.

No es así en absoluto.

Las declaraciones insuficientes o defectuosas no pueden considerarse

(12) Art. 453 inc. a) del Código Aduanero.

(13) Ver Resolución A.N.A. 1.244/83.

(14) Conf. Jorge L. Di Fiori, *La Declaración Aduanera*, en *Derecho Aduanero Tº I-A*, pág. 510 y ss., y Enrique C. Barreira, ob. citada, págs. 263/264.

hábiles como tales y ser punibles. En este sentido se consagró una interpretación definitiva de carácter normativo en la Res. S.H. 1.256/69, reiterada por varias resoluciones posteriores de la misma Secretaría⁽¹⁵⁾.

La resolución citada, al tiempo que establece que la manifestación debe ser precisa e inequívoca y contener todos los elementos requeridos para asegurar la perfecta identificación de lo importado, puntualiza, entre otras reglas fundamentales:

a) Que no puede aceptarse ninguna manifestación imprecisa (sea ambigua, incompleta, dual, genérica, etc.), la cual no es susceptible por ello de considerarse verdadera ni falsa.

b) Que no puede confundirse la obligación de indicar una posición arancelaria, establecida como colaboración al servicio aduanero para facilitarle tareas que son suyas, con la de declarar especie y calidad, obligatoria por ley, sin que una pueda sustituir a la otra o completar alguna deficiencia de ella o considerarse accesoria una de otra.

c) Que si la manifestación de especie y calidad no reúne los requisitos necesarios de ser inequívoca, precisa, completa y suficiente, debe ser aclarada o ampliada sin otra alternativa.

d) Que, en definitiva, no es posible hacer valer la clasificación indicada en la declaración a los efectos penales en contra o en lugar de su manifestación de especie y calidad, pues si ésta es inequívoca y suficiente sólo por ella se regula la responsabilidad del declarante y si no lo es (por ser ambigua, dual, genérica o incompleta) el defecto debe ser previamente salvado.

Las normas del Código Aduanero concuerdan con tales principios: sólo exigen la mención de la posición arancelaria y establecen que el servicio aduanero debe efectuar un examen preliminar de la declaración (art. 240) para determinar si ella contiene todos

los datos exigidos y si se adjunta la documentación complementaria que corresponde, y que cuando la solicitud no llenare tales requisitos no se le dará curso.

Por su parte, las normas reglamentarias emitidas por la Aduana, que en un primer momento se adecuaron estrictamente a las reglas impuestas por la Res. SH 1256/69 (Res. ANA 323/72), se apartaron luego en cierta medida de ellas al establecer (a partir de la Res. 2.188/76) que la declaración debía iniciarse con la transcripción literal de los textos de la nomenclatura (ítem, de ser éste inespecífico de la subpartida o partida) que definan el artículo a manifestar y que esta transcripción integraba la declaración comprometida.

Esta interpretación reglamentaria comporta la obligación para el declarante de clasificar la mercadería, esto es, de asumir una función que legalmente no le corresponde y que es privativa del servicio aduanero.

Porque si bien se puede imponer al interesado la obligación de hacer una estimación clasificatoria, no se puede legítimamente obligarlo a definir esta clasificación bajo las responsabilidades penales que corresponden a las declaraciones inexactas.

Estimamos, por ello, que la declaración no puede conformarse con la transcripción de los textos arancelarios y que la manifestación vinculante debería independizarse de la posición arancelaria que se indique, de manera tal que tenga que bastarse por sí misma, con abstracción de los textos arancelarios.

En todo caso, si se planteara divergencia u oposición entre la transcripción impuesta y los demás dichos de la declaración, estos últimos deben prevalecer sobre aquélla como la parte fundamental de la declaración y no a la inversa, como ahora se interpreta.

(15) Res. SH 1.325/69 (con Dictamen del Procurador del Tesoro), Res. MHF 1.680/71 y Res. SEH 174/75, etc.

Esto último puede configurar una ilegalidad o cuanto menos tornar equívocos los alcances de la manifestación que se compromete.

Como contrapartida de lo anterior diremos que el declarante debe describir con la mayor claridad, precisión y exactitud la mercadería que somete a una destinación aduanera, y que con ello agota la obligación que le impone la ley.

Si sus dichos son insuficientes, el servicio aduanero debe exigir que los amplíe, aclare o complete, y aún, conforme con los arts. 243 y 341, del Código, puede recabarle la información técnica necesaria y en su defecto solici-

tarla a los organismos competentes a costa del interesado remiso.

Declaración ignorando el contenido

En su caso, el importador que desconozca o tenga dudas respecto a la naturaleza, estado, características, etc., de la mercadería que quiere destinar, puede cerciorarse de tales extremos mediante el procedimiento de declarar que ignora todas o algunas de las condiciones de la mercadería que habrá de ser objeto de destinación, lo cual le permite efectuar la revisión de la mercadería y asegurarse en cuanto a la manifestación veraz, precisa y completa que debe realizar (art. 221).

II INALTERABILIDAD

El decreto reglamentario de la Ley de Aduana t.o. 1941 daba a la declaración el carácter de inalterable, estableciendo excepciones taxativas a esta regla.

El Código Aduanero mantiene en lo sustancial aquellas disposiciones pero les da mayor alcance al permitir la rectificación de declaraciones constitutivas de infracción que el decreto antes citado no permitía.

Además, y ésta es una innovación importante del Código Aduanero, la declaración errónea o inexacta no obliga como en la legislación anterior⁽¹⁶⁾ al pago de la mayor tributación que surgiera de sus términos, debiendo las obligaciones fiscales respectivas adecuarse a la mercadería que efectivamente hubiere resultado.

La inalterabilidad es atributo propio de la declaración en sí y no de la solicitud de destinación, que sí puede ser desistida, haciendo en tal caso inaplicables sus efectos.

Significa que la declaración una vez registrada, es decir cuando ha sido aceptada por el servicio aduanero luego del examen preliminar que prescribe el Código, produce desde ese mismo momento todos sus efectos.

Más exactamente podríamos decir que la declaración registrada surte efectos definitivos e irrevocables, los cuales, como ya hemos dicho, se producen principalmente en el terreno penal aduanero.

Las excepciones a este principio son las que contemplan los arts. 225 y 322.

El primero de ellos, referido a las destinaciones de importación, dice que el servicio aduanero debe autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración cuando la inexactitud fuere comprobable de su simple lectura o de la de los documentos complementarios.

Este último supuesto de rectificación requiere el cotejo de la declaración con los documentos complementarios

(16) Ver José J. L. Di Fiori, Rev. Régimen Aduanero N° 4 pág. 295 y ss. Los arts. 129 y 352 de las OO de AA prescribían, como una suerte de sanción, que cuando la diferencia encontrada en el bulto inspeccionado fuere de especie o calidad inferior o en menor cantidad a lo manifestado, correspondía el aforo y la liquidación con arreglo a la mayor manifestación.

del despacho: conocimiento, factura de origen, certificado de origen, etc.

En cualquiera de los dos casos considerados sólo procede la rectificación siempre y cuando la diferencia no haya sido advertida por cualquier medio por el servicio aduanero, no haya un principio de inspección aduanera o se hubieren iniciado los actos preparatorios del despacho ordenados por el funcionario verificador.

En la exportación la norma (art. 322) tiene una redacción algo diferente. Contempla la rectificación bajo iguales condiciones que en el caso de la importación cuando la diferencia fuere constitutiva de infracción, pero permite la rectificación sin condicionamiento alguno cuando la declaración no configura delito o infracción.

Se evita mediante esta fórmula amplia que el servicio aduanero impida efectuar rectificaciones que se planteen fuera de las oportunidades y supuestos establecidos.

De todos modos, debemos decir que en tanto la declaración no fuere constitutiva de un ilícito aduanero es corregible y el servicio aduanero debe disponer su corrección de oficio cuando se percibe de la inexactitud.

Por supuesto, cuando la rectificación es legalmente admisible, la inexactitud producida no resulta punible (conf. art 958).

La supeditación

La supeditación es el procedimiento previsto por el Código Aduanero en los arts. 226 y 323, por el cual el declarante invoca una controversia que se encuentra en trámite, sumarial o no sumarial, relativa a elementos necesarios para la clasificación, valoración y/o aplicación de tributos o prohibiciones, y supedita (o somete) su declaración al pronunciamiento final que recaiga en sede aduanera en tal antecedente.

El instituto había sido establecido en nuestra legislación por el Dto. 83.708/41 (reglamentario de la Ley de

Aduana); la innovación atinada del Código Aduanero reside en extender sus alcances -originalmente limitados a la clasificación- a la valoración o aplicación de tributos y prohibiciones y a todo tipo de causas.

Su aplicación requiere que exista total identidad entre los elementos en cuestión y el pronunciamiento final en el antecedente no impide los recursos que correspondan en cada caso que hubiere sido objeto de la supeditación.

Desde luego, la declaración supeditada no puede configurar infracción por razones muy evidentes: el servicio aduanero ha quedado suficientemente advertido respecto de la posible inexactitud y de los alcances de la declaración supeditada.

El desistimiento

El Código Aduanero contempla el desistimiento (arts. 236 y 334) de las declaraciones de importación y exportación, el cual tiene como efecto hacer inaplicables las consecuencias previstas por los arts. 637 y 726, según corresponda, es decir, apareja el sin efecto de la determinación del tratamiento tributario que produjo el registro de la declaración desistida.

Para que el desistimiento sea admitido con tales alcances es necesario que no se hayan pagado o garantizado los derechos o que el interesado no se encuentre en mora respecto a su pago, es decir que no hubiesen transcurrido 10 días desde la notificación de la liquidación respectiva o el plazo de espera que se hubiere acordado (art. 786).

Es importante tener en cuenta lo precedente por cuanto se pueden plantear dudas o interpretaciones encontradas respecto a la posibilidad de desistimiento cuando la aduana ha procedido a intimar el pago de los tributos.

Consideramos que la existencia de mora significa retardo en el cumplimiento de la obligación y recién se produce una vez vencido el plazo de la intimación.

Respecto a la exportación el desistimiento procedería mientras no se haya producido la partida del medio transportador con destino al exterior, o se hubiere autorizado por el último con-

trol aduanero de frontera terrestre la salida de dicho medio. En la exportación el pago o garantía de los gravámenes, o aún la mora al respecto, no constituyen óbice al desistimiento.

III REGIMEN PENAL

Extemporaneidad y sanciones automáticas

El Código Aduanero, en su art. 217, impone, en relación a las destinaciones de importación, plazos perentorios para efectuarlas debidamente con el aporte de la documentación pertinente, bajo pena de multa automática.

Estas disposiciones, en tanto comprenden en los supuestos de punibilidad, expresamente, no sólo la falta de declaración oportuna sino también la de presentación de documentos complementarios, mantienen una solución que ha sido objeto de cuestionamiento con apoyo en que el sólo cumplimiento de la declaración basta a las finalidades perseguidas quedando el incumplimiento documental cubierto por las garantías correspondientes⁽¹⁷⁾.

La multa en estos casos se aplica en forma automática, es decir "sin la necesidad de previo juzgamiento en razón de que depende de la simple constatación del plazo sin que medie documentación"⁽¹⁸⁾, y su revisión se sujeta al procedimiento de impugnación (art. 1053 inc. e del Código Aduanero).

Es de interés señalar que las normas respectivas sólo exigen la presentación en término, de manera que la infracción no tendría lugar cuando, hecha aquélla dentro del plazo, el registro e realiza luego de vencido éste.

La declaración inexacta y su punibilidad

La declaración punible es la que resulta inexacta de acuerdo con la comprobación a que arriba el servicio aduanero siempre que en el caso de pasar ella inadvertida produjere o hubiere podido producir: un perjuicio fiscal, una trasgresión a una prohibición o un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que efectivamente correspondiere.

La declaración no se castiga por haber incurrido en una inexactitud sino y en tanto esa inexactitud sea idónea para ocasionar una lesión de las previstas, es decir afectar alguno de los bienes jurídicos considerados a los fines de la tutela penal, y que son:

- 1) la recaudación o el interés fiscal propiamente dicho;
- 2) la aplicación de prohibiciones; y
- 3) el ingreso o egreso indebido de divisas.

Pero ha de tenerse en cuenta que no se requiere el efectivo daño sino la posibilidad concreta de que así ocurra.

Y es que se trata, como señala la doctrina⁽¹⁹⁾, de una infracción de las llamadas formales o de pura acción, que se configuran mediante la sola realización del hecho, con independencia de que sea seguido por el resultado dañoso, bastando que se de el peligro

(17) José J. L. Di Fiori, en *Derecho Aduanero* Tº III-A, pág. 481.

(18) Enrique C. Barreira, ob. citada, pág. 218.

(19) Enrique C. Barreira, ob. citada, pág. 277.

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 que se ejercen en el caso esa inexactitud no posee la idoneidad necesaria para causar el daño previsto, la ilicitud no se configuraría.

Este es el criterio que ha sostenido nuestra Corte Suprema en un caso de exportación en que se declaró un peso menor al real y en el que sí la mercadería se encontraba obligatoriamente sujeta al control total de su peso⁽²⁰⁾.

En tales condiciones sostuvo la Corte Suprema que la inexactitud no podía llegar a pasar inadvertida para el servicio aduanero, es decir no resultaba idónea para poner en peligro el bien que la norma protegía⁽²¹⁾.

La idea subyacente en esta tesis es que cuando se trata de funciones privativas del organismo aduanero que deben ser ejercidas necesaria e ineludiblemente en cada operación concreta que se plantee y sobre la totalidad de la mercadería involucrada, la inexactitud relativa a elementos que deben ser objeto de ese control inexcusable no podría pasar inadvertida y carecería de idoneidad para producir la lesión que determina la punibilidad.

La Cámara Federal en donde tuvo origen esta interpretación la ha delimitado estableciendo que ella no juega cuando el control a realizar no es completo y total, vg: un análisis o una verificación que no abarca a la totalidad de la mercadería pedida a despacho⁽²²⁾.

El requisito de la norma penal de que se afecte o lesione en forma efecti-

va o potencial alguno de los bienes jurídicos objeto de tutela, es decir que se cause o se pueda llegar a causar un perjuicio específico al Estado en las funciones de que se trata, ha llevado al mismo tribunal antes citado a sostener que en aquellos casos de diferencia de valor en exportación en que el precio declarado es superior al que hubiere correspondido según la aduana y de este mayor valor no se deriva ningún perjuicio fiscal, no surge entonces daño alguno al Estado y, consiguientemente, falta el mencionado requisito para que se configure el ilícito. Adujo entonces el tribunal que la sanción a quien ha abonado mayor derecho del debido e ingresado más divisas al país que las que correspondía aparece a todas luces irrazonable⁽²³⁾.

Diremos que en la importación y frente al caso inverso -menor egreso de divisas sin perjuicio fiscal ni diferencia cambiaria- correspondería, a nuestro juicio, la misma solución.

Por otro lado debemos recordar que en todo caso, para que pueda configurarse la infracción, la declaración ha de ser suficiente y completa en sí misma, y que, aún perfectamente producida la infracción, ella no resulta punible en los casos siguientes:

1) cuando procede la rectificación de la declaración (art. 958);

2) cuando se trata de diferencias de cantidad que no exceden de la tolerancia legal (2% a 4% y 6% conf. art. 959 inc. c);

3) cuando sólo ocasionan perjuicio fiscal y éste no supera el tope legal (art. 959 inc. b)⁽²⁴⁾.

Tampoco resulta punible la inexactitud

(20) C.S. en la causa Frigorífico El Duraznillo S.A., sentencia del 8/9/83, criterio que fue reiterado en la causa Frigorífico Gualaguaychú, sentencia del 27/9/88.

(21) En contra de esta postura de nuestro Tribunal Supremo se ha manifestado el Dr. Gustavo Krause Murguiondo en "Infracciones aduaneras" y "Artículo 954 del Código Aduanero-Análisis de algunas cuestiones", publicados en Guía Práctica N° 382 (octubre 1988), pág. XLII, y N° 409 (enero 1991), pág. XX, respectivamente. También se apartan del criterio de la Corte Suprema los fallos de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo (Salas II y III) que citan dichos trabajos.

(22) Lichter, Alfredo Andrés c/Estado Nacional, sentencia del 30/6/87 (Sala IV).

(23) Ver fallo citado en la nota 22.

titud cuando surge de la lectura de la propia declaración o cuando consiste en la indicación errónea de la posición arancelaria aplicable (art. 954 inc. a).

Podemos decir, por último, que el autor de una declaración inexacta puede autodenunciarse ante el servicio aduanero, con lo cual obtiene una reducción del 75% de la pena mínima que le hubiere correspondido. Para que la autodenuncia sea admisible y surta efectos debe ser hecha por escrito y antes de que la aduana se hubiese apercebido por cualquier medio de su existencia, hubiere un principio de inspección aduanera o se hubieren iniciado los actos preparatorios de la verificación (art. 917 del Código Aduanero).

La responsabilidad emergente

La responsabilidad que origina una declaración inexacta recae sobre sus autores, es decir aquellos sujetos a cuyo cargo está efectuarla o intervienen en su formalización.

Estos sujetos son las personas que tienen la disponibilidad jurídica de la mercaderías⁽²⁵⁾ respectivas y están habilitadas para formalizar la destinación de ellas (importadores, exportadores y, en ciertos casos, agentes de transporte aduanero) y quienes ejercen la representación de las mismas en los trámites correspondientes, es decir los despachantes de aduana.

El código contempla dos supuestos de exención de responsabilidad, uno genérico en su art. 902, que exime de ella a quienes hubieren cumplido con todos los deberes inherentes a la destinación, operación, régimen o cualquier otro acto en que hubieren intervenido o se encontraren, y otro específico, que

exime a los despachantes cuando probaren haber cumplido por su parte con las obligaciones que les correspondían, en cuyo caso la responsabilidad recaerá sobre sus respresentados (art. 908). En este sentido y como con todo acierto lo señalara la doctrina: "Si (el despachante) actúa por representación, los actos jurídicos que realice dentro de los límites de su poder serán imputables directa y únicamente al representado, sin perjuicio por supuesto de que sea responsable en todos los casos en que las normas jurídicas exijan una determinada conducta a los despachantes de aduana como tales y su conducta sea distinta de la prescripta"⁽²⁶⁾.

La jurisprudencia ha tenido que resolver en muchas oportunidades cuando mediante qué actuación o recaudos el despachante cumple con las obligaciones a su cargo⁽²⁷⁾.

En general se ha considerado que lo hace cuando realiza la declaración ajustándose a la documentación complementaria y a las instrucciones que le suministra su mandante, el importador o exportador.

Por último, y siempre con relación al despachante, debe considerarse que existe un deslinde reglamentario de obligaciones y responsabilidades respecto a diversas circunstancias de la importación (por ejemplo: origen, seguro, condiciones de venta -plazo y forma de pago-, fabricante, vendedor y su condición, circunstancias comerciales, vinculación, precio, nivel y otros hechos que inciden en la determinación del valor), estando el despachante excluido "a priori" de responsabilidad por la exactitud y/o veracidad de tales datos (ver Res. A.N.A. N° 2203/82).

(24) En la actualidad el tope es de A 378.343.

(25) Ver Enrique C. Barreira, ob. citada, pág. 207.

(26) Ricardo X. Basaldúa en Rev. Derecho Aduanero T° II-B pág. 484.

(27) Ver fallos publicados en "Jurisprudencia Aduanera" por Susana L. Silbert, Silvia Crescia y Cora Zunino, Ed. Guía Práctica, pág. 172 a 180 e ídem II pág. 82 a 84.

