

REFLEXIONES ACERCA DE LAS DECLARACIONES INEXACTAS EN EL DESPACHO DE MERCADERIAS DE IMPORTACION

POR JORGE CELSO SARLI

SUMARIO

- I.- Introducción.
- II.- Desarrollo del tema.
 - 1.- Distintas declaraciones exigibles en la secuencia operativa de importación.
 - 2.- Verificaciones en relación a las distintas declaraciones.
 - 3.- Diferencias -entre declaración y la comprobación- encuadrables como declaración inexacta, resultantes en las diferentes verificaciones.
 - 3.1. Diferencias resultantes en la verificación relativa a la declaración del Manifiesto General de la Carga.
 - 3.1.1. Diferencias resultantes en la verificación "a bordo".
 - 3.1.2. Diferencias resultantes en la verificación "al concluir la descarga".
 - 3.2. Diferencias resultantes en la verificación relativa a la declaración de la solicitud de destinación.
 - 3.2.1. El efecto lesivo como elemento integrante de la figura.
 - 3.2.2. Diferencias de cantidad.
 - 3.2.2.1 Diferencias de cantidad no imputables al importador.
 - 3.2.2.2. Diferencias de cantidad imputables al importador.
 - 3.2.3. Algunas cuestiones actuales relativas a las declaraciones inexactas del importador.
 - 3.2.3.1. Declaraciones que no deben ser consideradas duales.
 - 3.2.3.2 Declaraciones duales o incompletas y Régimen de Selectividad en la revisión y verificación del despacho.
 - 3.2.3.3 Aplicación del art. 957 del Código Aduanero.
 - 3.2.3.4. Algunos aspectos atinentes al Sistema Informático María.
- III.- Conclusiones.

I.- INTRODUCCION

Hace unos años, en octubre de 1990, realicé -juntamente con el Dr. Claudio Miguel Serra- un trabajo ⁽¹⁾ que incluía la temática del presente (en aquel caso con el acento en las declaraciones inexactas de cantidad) y que, entiendo, pese al tiempo transcurrido mantiene actualidad, por lo

que sostengo aun ahora y en lo fundamental sus conclusiones.

No obstante, en razón de que desde entonces se fueron produciendo modificaciones legales y reglamentarias en los institutos aduaneros y en los regímenes operativos del despacho de mercaderías, así como también evolucionaron criterios jurisprudenciales y aun las ideas propias, creo

(1) Ver "Ámbitos de responsabilidad en la operativa aduanera: declaraciones inexactas de cantidad en operaciones de importación", en IMPUESTOS (Ed. La Ley), XLVIII-B, págs. 2045 y ss..

conveniente volcar aquí algunas reflexiones acerca de la misma temática -e igualmente con el mismo indicado acento- con la inquietud de la investigación.

II.- DESARROLLO DEL TEMA

1.- Distintas declaraciones exigibles en la secuencia operativa de importación

El régimen operativo aduanero en las operaciones o destinaciones de importación, según surge del desarrollo de la Sección III del Código Aduanero, comprende una necesaria secuencia de hechos y actos jurídicos entre el arribo de la mercadería (y aun desde antes -como posibilidad- en casos de despacho directo a plaza) y su correspondiente destinación de importación, en cuanto las circunstancias del arribo motiven la necesidad de descarga en el lugar de arribo.

Esto último, en el sentido -siempre como resultado de lo reglado en la citada Sección III- de que las mercaderías que arriban lícitamente a territorio aduanero pueden o no ser descargadas en el lugar de arribo, y ello según corresponda en función de la declaración de los manifiestos del medio transportador; esto es, muy en síntesis, que la mercadería que debe descargarse -en el lugar de arribo- es la que no queda sometida, en ese lugar, al régimen de permanencia a bordo, y viceversa (arts. 185 a 189, 196 y 197 del C.A.).

Es de forzosa vinculación con lo dicho que toda mercadería arribada a territorio aduanero debe ser objeto o contenido de una **declaración** ante el servicio aduanero,

independientemente de que se descargue o no. En el caso, tal declaración es la que debe obrar en el manifiesto de carga, o en su caso en el de rancho, o en el de pacotilla (ver arts. 135, 136, 141, 142 y concs. del C.A. en armonía con su art. 956 inc. c), documentación a cargo del transportista o de su representante, e independientemente, a su vez, de la declaración en la solicitud de destinación de importación, cuya formulación es a cargo de otro responsable (el importador), solicitud, y por ende respectiva destinación, que pueden o no producirse en el mismo lugar de arribo ⁽²⁾.

Ahora bien, si la mercadería se descarga en el lugar de arribo, la antes aludida secuencia operativa conduce inexorablemente a la destinación (y en particular a una obligatoria destinación de importación) en dicho lugar, sea ello -como es lo normal fáctica y jurídicamente- mediante la pertinente solicitud presentada por el importador, sea -en ausencia de esa solicitud- por el procedimiento del despacho de oficio de la Sección V del C.A.

Por lo tanto, la mercadería descargada (que estaba incluida, al igual que la mercadería no descargada, en la declaración del manifiesto general de carga o en su caso en el de rancho si excepcionalmente se permitiera su descarga e importación para consumo) debe ser, precisamente en cuanto descargada, objeto o contenido de **otra declaración** ante el servicio aduanero, que es la de la correspondiente solicitud de destinación de importación en el lugar de la descarga (arts. 234, 256, 287 y 298, en su caso, del C.A.) ⁽³⁾, declaración a cargo del importador -consignatario de la merca-

(2) Si la mercadería no se descarga y/o no debe descargarse en el lugar de arribo, no habrá -en ese lugar- solicitud de destinación de importación, independientemente de que tal solicitud -y la respectiva destinación- se efectúen o no en otro lugar del mismo territorio aduanero.

(3) Ello así salvo supuestos excepcionales como por ejemplo la destinación de exportación para consumo en un tránsito directo con eventual descarga en la segunda aduana.

dería-, diferente de aquella declaración anterior contenida en el manifiesto general ⁽⁴⁾ cuya formulación corresponde al transportista o a su agente.

Estas dos declaraciones (la del manifiesto general y la de la solicitud de destinación) son las que resultan, en lo atinente a sus elementos de declaración *exigible*, susceptibles de constituirse en *declaraciones inexactas* (en el caso con relación a operaciones o destinaciones de importación, conforme lo que específicamente se trata en este trabajo), encuadrables en la figura infraccional del art. 954 del C.A., en cuanto difieran del resultado de la comprobación que realice el servicio aduanero respecto de lo declarado en cada una de dichas declaraciones, y en cuanto produzcan o puedan producir -de pasar inadvertida la diferencia- alguno de los efectos lesivos que la citada norma prevé ⁽⁵⁾.

2.- Verificaciones en relación a las distintas declaraciones

2.1.- En relación a la declaración contenida en el o los manifiestos generales el servicio aduanero puede llevar a cabo tanto la verificación a bordo del medio transportador (conf.: art. 122 ap. 1 inc. a. del C.A. en necesaria armonía con su art. 962)

como la verificación *al concluir la descarga* (arts. 141, 142, 150, 151, 156, 157, 163 y 164 del C.A.).

La verificación a bordo puede ser tanto anterior como posterior a la descarga. Cuando es posterior a la descarga es obvio que su objeto es la mercadería no descargada (pues la que hubiera sido descargada es objeto del control y verificación específicos al concluir la descarga); pero interesa destacar que esa comprobación puede ser aun anterior a la descarga (en cuyo caso la verificación se realizaría sobre la totalidad de la mercadería declarada en el manifiesto, esto es independientemente de que la mercadería deba o no ser descargada en el lugar), ya que de interpretarse -por el contrario- que ambos controles, el de la mercadería a bordo y el de la mercadería descargada, debieran llevarse a cabo sólo al concluir la descarga (argumento eventualmente a partir de los arts. 141, 142 y concls. del C.A.), carecerían de sentido y de virtualidad la exigencia legal de que el manifiesto general deba ser conducido a bordo (arts. 135, 148 y 160 del C.A.) y la obligatoriedad de su presentación también en la oportunidad de ejercerse el derecho de visita (art. 130 inc. b. del C.A.).

La verificación al concluir la descarga

(4) La presentación, ante el servicio aduanero, del manifiesto general de la carga, puede en ciertos supuestos no ser anterior a la formulación y presentación de la solicitud de destinación de importación. Así puede ocurrir -aunque no necesariamente- en caso de despacho directo a plaza en el que es posible que la solicitud del importador sea anterior a la presentación y aun al registro o ingreso del manifiesto general; pero lo que interesa destacar en el texto principal es que se trata de dos declaraciones diferentes, aunque vinculadas, en cuanto no se podrá dar curso a la destinación sino en relación a lo respectivamente contenido en ese manifiesto general. Por lo demás, cabe dejar aclarado que, con el actual régimen de selectividad en el control del despacho -Resol. ANA 1166/92- y tanto mediando el SIM como el sistema tradicional de ingreso de la declaración, no es hoy posible la asignación de canal (verde, naranja o rojo), es decir dar efectivo trámite al despacho, sino una vez que el manifiesto general esté debidamente ingresado a la base de datos y presentado al servicio aduanero.

(5) La referida comprobación es la que se realiza o debería realizarse básicamente sobre la mercadería misma, de modo que se apoya fundamentalmente en la verificación material de la mercadería, verificación que se puede llevar a cabo a bordo o a la descarga, en estos casos precedida por la declaración del manifiesto general y en relación a esa declaración, o bien en el trámite del despacho (supuesto de canal rojo en el aludido régimen de selectividad de la Resol. ANA 1166/92), en este caso precedida de la declaración contenida en la solicitud de destinación y en relación a la misma.

se refiere exclusivamente a la mercadería efectivamente descargada. Aquí el respectivo régimen (arts. 140, 141, 142 y los concordantes por los otros modos de arribo) prevé la posibilidad de salvar errores materiales o de justificar las eventuales diferencias (faltantes o sobrantes), estableciendo plazos al efecto, a contar desde la finalización de la descarga, pero ello sólo está expresamente establecido en relación a la oportunidad de concluir la descarga. No obstante, debe admitirse que igualmente -por elemental aplicación analógica de las referidas normas- pueda salvarse el error material o justificarse la diferencia, también cuando la diferencia fuera detectada a bordo, antes de finalizada la descarga y aun antes de iniciada, bien entendido que en tal caso ello podrá efectuarse legalmente dentro del mismo plazo que dichas normas establecen respecto de la conclusión de la descarga.⁽⁶⁾

Obviamente esta verificación podrá efectuarse -si no media despacho directo a plaza- hasta el momento del ingreso a depósito (provisorio de importación), y así el acta de ingreso al depósito, que realiza el depositario con la presencia del representante del transportista y bajo control del servicio aduanero (arts. 200 a 205 del

C.A.), podrá también constituir tal verificación.

2.2.- En relación a la declaración contenida en la solicitud de destinación de importación, el régimen legal prevé la respectiva verificación del servicio aduanero en un trámite operativo y en una correlativa oportunidad conceptualmente *diferentes* a los correspondientes a la verificación respecto de la declaración efectuada en los manifiestos generales del medio transportador.

Específicamente el C.A. prevé a tal fin la verificación de la mercadería en el "trámite" *reglado de la destinación de importación para consumo* (trámite a partir de la respectiva solicitud del importador), en sus arts. 241 y 242.⁽⁷⁾

Tal como se indicó, la verificación relativa a los datos de la declaración de los manifiestos generales puede realizarse a bordo o al concluir la descarga, es decir en un momento "normalmente" anterior al de la solicitud de destinación de importación, y por ende la verificación relativa a los datos de la declaración del importador en dicha solicitud es -no sólo conceptual sino realmente- diferente y posterior a aquella otra verificación.⁽⁸⁾

2.3.- La verificación relativa a lo decla-

(6) En este sentido, ver TFN, Sala G, "J.E. TURNER Y CIA", sentencia del 24.5.90.

(7) Si bien dicha verificación no está prevista específicamente en el trámite reglado de las otras tres destinaciones de importación (las tres suspensivas), debe entenderse obviamente de necesaria e implícita previsión también en estas últimas, pues de otro modo carecerían de virtualidad no sólo las disposiciones de los arts. 224 y ss. del C.A. -que se refieren a todas las destinaciones de importación- y de sus arts. 253, 287 y 298 -que aluden a los elementos que, al igual que el art. 234 lo exige para la importación para consumo, deben declararse en cada una de las destinaciones suspensivas-, sino el propio art. 954 que alude a las diferencias entre la comprobación y la declaración, en "cualquiera" de las destinaciones de importación.

(8) Tal afirmación, en lo atinente al despacho "común" (aquí por oposición al despacho directo a plaza), deriva de la circunstancia de que en tal caso la mercadería ingresa a depósito, lo cual es necesariamente posterior a la descarga y a su respectivo control por el que se realizó y/o se debió realizar (o hasta el referido ingreso) la respectiva verificación relativa a los manifiestos generales. En cambio, en caso de efectivo despacho directo a plaza, la mercadería no ingresa a depósito (arts. 278 y 279 del C.A.) y la solicitud de destinación se efectúa antes del arribo (o hasta un día después), y por ello y habida cuenta de que en la actualidad no se le asigna canal al despacho hasta que no se registre y presente el manifiesto de carga (sin lo cual no se autoriza la descarga), habrá una sola verificación material (y no dos diferentes) de la mercadería arribada y descargada, correspondiente, en lo conceptual, tanto a la verificación relativa al manifiesto, como a la verificación relativa a la solicitud de destinación, o bien ambas verificaciones conceptuales coinciden en un solo acto. Aunque en lo conceptual hay un or-

rado en los manifiestos generales (particularmente en el manifiesto de carga) se da - y razonablemente se debe dar- fundamentalmente en lo que atañe al número de bultos transportados y arribados, y a su peso, o al peso o volumen de la mercadería a granel, es decir respecto de elementos sustancialmente cuantitativos y constatables por el transportista -a cuyo cargo está la respectiva declaración del manifiesto general- en el acto de la carga por la cual emite el o los conocimientos de embarque, y por tal razón no incumbe a esta verificación la eventual comprobación de unidades contenidas en los bultos ni -en principio- de características cualitativas de la mercadería.

En cambio la verificación relativa a lo declarado en la solicitud de destinación se debe dar, no sólo respecto de elementos cuantitativos (en particular respecto de unidades contenidas en bultos) sino de elementos cualitativos determinantes de especialmente requeridas y/o definidas características de la mercadería.

Sobre el punto cabe señalar que no es casual que el legislador, en relación a las comprobaciones respecto de los manifiestos generales, se refiera específicamente (aunque sólo en lo atinente a la oportunidad de concluir la descarga) a *sobrantes y faltantes*, conceptos que aluden inequívocamente al elemento cuantitativo. Por otra parte, respecto de la verificación de la

mercadería en el trámite de la solicitud de destinación, la diferencia cuantitativa no es la única normalmente posible sino además las concernientes a todos los demás elementos de declaración exigible, atinentes al valor, a las circunstancias comerciales y financieras de la operación, a la naturaleza, calidad y especie de la mercadería, etc.. Cualesquiera fueran -además de los antes indicados elementos cuantitativos- los elementos de declaración exigible en el manifiesto general, es evidente que allí no es exigible la declaración de toda circunstancia o elemento de la mercadería "necesarios para una correcta clasificación y valoración por parte del servicio aduanero", y por ende, que tales circunstancias o elementos no son en principio susceptibles de verificación respecto de la declaración contenida en dicho manifiesto. Todo ello sólo puede explicarse a partir de que la declaración de los manifiestos generales apunta fundamentalmente a la verificación, de su veracidad o de su inexactitud, desde el punto de vista cuantitativo y, más en particular, en relación al número o peso de los bultos (contenedores, pallets, cajas, cajones, bolsas, etc.), o a la cantidad de mercadería cuando ésta no estuviera acondicionada en bultos, es decir cuando se tratara de carga "a granel", pero no a las "unidades contenidas en los bultos" (conf.: arts. 14, 17, 19 y 22 del decreto 1001/82) ⁽⁹⁾.

den lógico temporal -o una secuencia operativa- en las verificaciones (primero la verificación relativa al manifiesto y después la verificación relativa a la solicitud de destinación), debe señalarse que, en casos de efectivo despacho directo a plaza, de hecho y materialmente no se da tal relación sino la coincidencia temporal.

También cabe señalar que, cuando en el texto principal se hace referencia a la expresión "normalmente" respecto de la anterioridad material de una verificación en relación a la otra (lo cual según aquí se puntualizó se da en el despacho común y no en el directo a plaza), se quiere expresar que, pese a que a partir del decreto 2284/91 el despacho directo a plaza pasó legalmente a ser la "regla" -a opción del importador- y no la excepción como se la regulaba en el C.A., el despacho común sigue siendo -de hecho- lo habitual o normal y el directo a plaza la excepción; esto último, entre otras razones, en cuanto en buena medida el SIM induce a ello (desde que el Sistema informa al usuario -antes de oficializar- sobre los bultos efectivamente ingresados a depósito, lo que no ocurre con el despacho directo a plaza y es una ventaja evidente para el usuario), y en cuanto el SIM tiende a generalizarse.

(9) Sin embargo cabe advertir que no se descarta la verificación de calidad en el supuesto de verificación de mercadería de rancho o pacotilla, ni en los casos en los que, por grosera diferencia de calidad de mercadería a granel o por evidentes violaciones de los bultos, debiera analizarse la eventual responsabilidad del transportista.

3.- Diferencias -entre la declaración y la comprobación- encuadrables como declaración inexacta, resultantes en las diferentes verificaciones.

3.1.- Diferencias resultantes en la verificación relativa a la declaración del manifiesto general de la carga.

En este punto y con carácter previo debe señalarse que la responsabilidad infraccional por estas diferencias es del transportista, por ser éste el responsable de la declaración por él efectuada en el o los manifiestos generales, y de su agente de transporte (art. 909 del C.A.).

También debe señalarse que, sin perjuicio del estado actual de la controversia doctrinaria y jurisprudencial sobre la virtualidad o no -en estos momentos en que no existe control cambiario- de la aplicación de la figura *del inc. c) del art. 954 del C.A.*, es de todos modos inadmisibles la aplicación de esa figura, en particular, respecto de quienes resultan responsables de estas diferencias, esto es respecto de los transportistas o sus agentes.

En efecto, la declaración contenida en el manifiesto general de carga no produce ni puede producir *per se* un egreso hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, habida cuenta de que el egreso del importe del precio de la compraventa marítima tuvo por causa dicho contrato de compraventa, contrato en el que -salvo prueba en contrario y excepcionalísimamente- no intervienen el transportista o su agente ⁽¹⁰⁾. Por otra parte, el egreso de divisas por el importe que en todo caso pudiera ser el "correspondiente" -ello según la

pertinente reglamentación cambiaria que hoy ya ha quedado sin ningún efecto- habría sido el que resultaba de conformidad con la mercadería efectivamente despachada y entregada al importador según constancias del respectivo despacho de importación, destinación ajena al transportista o a su agente. ⁽¹¹⁾

3.1.1.- Diferencias resultantes en la verificación "a bordo".

a) Sobrantes.

Cuando de esta verificación resulta la comprobación de un sobrante (de bultos o de mercadería a granel) respecto de lo declarado en el manifiesto, esto es que resulta mercadería sin manifestar, y si ese sobrante no fuera salvado o justificado en término, la situación podría encuadrar en el art. 954, en sus incs. a) o b), siempre y cuando no fuera encuadrable en la figura más específica del art. 962 (ello así en cuanto se dieran -de este último tipo infraccional- los elementos de mercadería "oculta" que caracterizan a esta figura) y ello en virtud de lo expresamente dispuesto por el art. 964.

En cuanto al indicado encuadre -subsidiario- en el art. 954 (si la mercadería estuviera gravada y/o si fuera alcanzada por una prohibición o sometida a cupos o contingentes), cabe señalar que, aunque pudiera considerarse tal vez discutible la potencialidad del perjuicio fiscal o de la violación de la prohibición cuando la mercadería está a bordo (ello en razón de que el respectivo riesgo sólo podría suponerse existente desde el hecho concreto de la descarga y no antes), no cabe sino afirmar-

(10) Criterio de la Sala E del TFN, Voto de la Dra. García Vizcaíno en, entre otras, sentencias en "AG. MARITIMA ROBINSON", del 16.8.88, y en "AG. MARITIMA PULESTON", del 16.3.95, compartido por la Sala G del mismo TFN.

(11) Conf.: TFN, Sala G, en, entre otras, sentencia en "ALPEMAR SRL", del 20.12.95.

lo en cuanto la redacción del aludido art. 962 no arroja dudas en tal sentido (no habría alusión subsidiaria al art. 954 si su aplicación no fuera posible) y por ello debe suponerse que para el propio legislador los potenciales perjuicio fiscal o violación de una prohibición -como riesgos- resultan a su vez del riesgo de la descarga y por ende de la eventual e inadvertida importación para consumo del sobrante.

Cabe dejar señalado, aunque pudiera resultar obvio, que tal sobrante, desde el punto de vista estrictamente tributario y sólo y simplemente detectado a bordo, no genera en tal sentido exigencia ni responsabilidad alguna ya que no está previsto expresamente tal efecto para el caso (como en cambio sí lo está para el caso de faltante) y por ello la responsabilidad tributaria únicamente derivará de la efectiva realización de la importación para consumo de ese sobrante.

b) Faltantes.

En este supuesto, de faltante de bultos o mercadería a granel en relación a lo decla-

rado en el manifiesto -es decir que resulta mercadería en menos-, detectado a bordo y no salvado el error o no justificado en término, la situación encuadraría en el inc. a) del art. 954 pues además de dicha diferencia también es ciertamente posible la producción del perjuicio fiscal (si la mercadería estuviera gravada), consistente éste en que, pese a no haberse realizado la descarga del medio, la ley prevé específicamente un efecto tributario determinado y concreto para ese supuesto, cual es la presunción *iure et de iure* de importación para consumo de la mercadería faltante sometida al régimen de permanencia a bordo, con responsabilidad del transportista y de su agente (art. 190 del C.A.)⁽¹²⁾, de modo que, de pasar inadvertida esa diferencia, no ingresarían los tributos por la referida importación para consumo presunta.

Como se verá más en detalle al tratar las diferencias al concluir la descarga, en este supuesto -así como en el de sobrantes- el perjuicio fiscal potencial (el que se daría en caso de pasar inadvertida la respectiva diferencia) no se daría (y por ende no ha-

(12) El indicado efecto tributario alcanza, en la hipótesis de no haberse operado la descarga, incluso a las mercaderías que, en principio, debieran descargarse en un lugar determinado (las incluidas en el manifiesto de carga con destino a ese lugar), sea éste el lugar de arribo sea un lugar ulterior. La aclaración es necesaria porque esa mercadería no será descargada si el servicio aduanero autoriza -a solicitud del interesado- su permanencia a bordo (art. 196 en concordancia con el art. 185, del C.A.). Si la comprobación a bordo se efectúa después de la descarga deberá referirse a mercadería no descargada, es decir sujeta al régimen de permanencia a bordo, sea sin necesidad de solicitud (art. 188 del C.A.) sea mediando solicitud (art. 185 del C.A.). Si, en cambio, la comprobación a bordo se realiza antes de la descarga, la constatación puede referirse tanto a la mercadería que en principio debiera ser descargada, como a la mercadería ab-initio sometida a permanencia a bordo (la incluida en los manifiestos de rancho o pacotilla, y la incluida en el manifiesto de carga en tránsito hacia otros destinos distintos del lugar de arribo, art. 188 del C.A., a cuyo respecto no es necesario solicitar la permanencia).

Debe entenderse que la mercadería que en principio debiera ser descargada en un lugar determinado (porque allí está destinada en el manifiesto de carga) está igualmente sometida al régimen de permanencia a bordo mientras no haya concluido la descarga y, si se solicitara su permanencia a bordo en los términos reglados al efecto, ello no sería para dar a la mercadería un régimen que no tenía sino para permanecer en el régimen que tenía desde el mismo momento del arribo aunque el objetivo inicialmente previsto fuese el de la descarga. En consecuencia, si en la comprobación a bordo antes de la descarga se detecta un faltante en relación aun a la mercadería que en principio (o definitivamente si no se hubiera hecho en término la solicitud de permanencia) debería descargarse, se produce el efecto tributario previsto por el art. 190 del C.A., sin necesidad de que el servicio aduanero deba esperar a constatarlo nuevamente al concluir la descarga (con el mismo efecto previsto). La distinción no es meramente teórica (ello podría suponerse desde que las diferencias podrían salvarse o justificarse dentro del mismo plazo a contar de la finalización de la descarga) sino que tiene relevancia respecto del régimen tributario a aplicar respecto de dos momentos diferentes (art. 638 incs. b. y c. del C.A.)

bría encuadre en la figura del inc. a) si los tributos fueran abonados (por ejemplo por el importador) por el total de la carga, es decir incluyendo en su caso a la mercadería faltante o sobrante, y si ello (el pago) ocurriera antes de un momento determinado (antes de la presentación del manifiesto o antes de la descarga, según el criterio que se adopte).

En cambio, como también se verá más en detalle en el referido tratamiento, la exigencia tributaria a los responsables por el pago de los tributos por el faltante (como se vio no hay responsabilidad tributaria por el solo hecho del sobrante detectado a bordo), es decir al transportista y a su agente, tampoco sería procedente si los tributos se hubieran abonado por el importador, pero en este caso aun después del indicado momento determinado, es decir en cualquier momento.

3.1.2.- Diferencias resultantes en la verificación "al concluir la descarga".

a) Sobrantes

En esta verificación el eventual sobrante (siempre de bultos o de mercadería a granel y no justificado en término) encuadraría en el art. 954, en sus incs. a) o b), en cuanto son ciertamente posibles -de pasar inadvertida esa diferencia- los efectos allí respectivamente previstos, sea que la mercadería esté gravada, sea que esté alcanza-

da por una prohibición, ello así por la posibilidad de importarse para consumo el sobrante sin el pago de los tributos o en violación de la prohibición.

En cuanto al aspecto puramente tributario y en tanto no está previsto legalmente efecto tributario alguno por esta situación, la responsabilidad en tal sentido sólo podrá derivar de la efectiva realización de la importación para consumo del sobrante.

b) Faltantes

En este supuesto, faltante de bultos o de mercadería a granel detectado al concluir la descarga y no justificado en término, la diferencia encuadra en el inc. a) del art. 954, pues además de lo manifestado en más respecto de lo comprobado también es ciertamente posible la producción del perjuicio fiscal (si la mercadería declarada en más de lo resultante estuviera gravada⁽¹³⁾ consistente en que la ley prevé específicamente para esta situación un efecto tributario determinado y concreto, cual es la presunción *iure et de iure* -a dicho solo efecto- de importación para consumo de la mercadería faltante al concluir la descarga, con responsabilidad del transportista y de su agente (apartados 2. de los arts. 142, 151, 157 y 164 del C.A.), de modo que, de pasar inadvertida esa diferencia, no ingresarían los tributos por la importación para consumo presumida por la ley.

(13) La jurisprudencia al respecto era pacífica en el sentido de que si la totalidad de la partida estuviera beneficiada con alguna franquicia acordada en consideración a su destino, la mercadería faltante -de dicha partida- no podría quedar alcanzada por ese beneficio, precisamente porque su inexistencia impide comprobar el destino y, por ello, la correlativa importación para consumo presunta debía tributar por el régimen general y por ende con el consecuente perjuicio fiscal (C.S.J.N. en "AG. MARITIMA RIO NEGRO", sent. del 22.3.81, criterio seguido por el TFN y por la C.N.A.C.A.F.). Ese criterio fue variado por la C.S.J.N. en un fallo más cercano ("AG. MARITIMA RIO PARANA", del 26.10.89) en cuanto allí se consideró que en análoga situación el faltante, en razón del beneficio para el total de la partida, no debía tributar por el régimen general sino aplicársele ese beneficio. Cabe señalar que este criterio fue expuesto (considerando 6º de ese fallo) de un modo equívoco y confuso, desde que si bien se expresa que sería insoslayable el pago de los tributos por el régimen general, el argumento luego contradictorio resulta de una supuesta falta de intención de perjudicar la renta fiscal, de lo que se desprendería la inexistencia del perjuicio fiscal; por lo cual (como ya lo señalábamos con el Dr. Serra en op. cit., ver Nota 1. en este trabajo) estoy de acuerdo con el criterio anterior, sencillo y de toda claridad.

En cuanto a la inexistencia del referido perjuicio fiscal, ello en excepción al principio general indicado en el párrafo precedente, inexistencia -y por ende no encuadre en el respectivo supuesto infraccional- adelantada en el punto 3.1.1. b) precedente y derivada de la circunstancia de haberse pagado los tributos antes de determinado momento (presentación del manifiesto o finalización de la descarga en su caso), es conveniente definir primero lo atinente a la responsabilidad tributaria.

En tal sentido, y sobre la base de que el transportista y su agente son responsables por el pago de los tributos por el faltante que -sin su justificación en término- al solo efecto tributario se presume legalmente importado para consumo, cabe señalar que, no obstante, el pago de esos tributos realizado por el **importador** (ello en el trámite de la solicitud de destinación de importación para consumo correspondiente al embarque a cuyo respecto se detectara el faltante), en cuanto éste los hubiera abonado por el total del embarque (es decir incluyendo a la mercadería faltante), libera al transportista y a su agente de aquella responsabilidad tributaria, toda vez que dicho **pago**, aunque sea efectuado por un tercero (como lo es el importador respecto de la obligación tributaria de que se trata) y en **cualquier tiempo que se realice, extingue dicha obligación**.

Una interpretación contraria permitiría cobrar dos veces el mismo tributo, sin la existencia de una norma que así lo autorice pues queda claro que no se prevé legalmente (como sí se lo prevé en los arts. 142 y

concs. del C.A. para el transportista y su agente) que el importador deba responder por los tributos de la mercadería faltante y/o que a la mercadería faltante respecto de lo declarado en la solicitud de importación para consumo se la presuma *iure et de iure* importada para consumo. En la situación en análisis, y exclusivamente en relación al faltante de mercaderías respecto de lo declarado en el manifiesto general, está reglada sólo "una" obligación tributaria (sólo "una" importación para consumo presunta) con sólo "una" responsabilidad tributaria (en el caso solidaria para el transportista y su agente), cual es la que establecen correlativamente los citados arts. 142, 151, 157 y 164 del C.A. Por lo demás, aunque el supuesto sea diferente al del faltante del que aquí se trata, tampoco está prevista la responsabilidad tributaria del importador por el eventual faltante en relación a lo declarado por él en la solicitud de destinación, y sólo responde -personalmente- por la mercadería que efectivamente importe para consumo (art. 777 del C.A.).

Luego, si el importador paga los tributos también por el faltante que se analiza en este punto, **cualquiera sea el momento en que ello ocurra** (es decir antes o después de presentado el manifiesto o antes o después de finalizada la descarga) paga por una obligación que es válida aunque lo sea en cabeza de otros responsables, paga tributos efectivamente debidos aunque la ley los atribuya directamente a otros responsables. Por ello se extingue esa obligación, por su pago válido por un tercero, el importador ⁽¹⁴⁾, que al no deber pagar para

(14) La jurisprudencia ha arribado pacíficamente a la misma conclusión, aunque lo ha hecho invocando la existencia de una supuesta solidaridad pasiva entre el importador y el transportista, o bien, en todo caso, aludiendo a ambos como sujetos obligados al pago por igual (C.N.A.C.A.F., Sala I, en "DELFINO NAVISEAS", sent. del 22.10.85, criterio seguido inveteradamente por el TFN). Sin embargo no existe tal solidaridad (ello no surge de ningún texto legal), y el importador no es -él personalmente- sujeto obligado al pago de los tributos por la mercadería faltante a bordo o a la descarga (ni siquiera está obligado al pago de tributos por faltantes respecto de su propia solicitud de destinación, porque este faltante no es un hecho gravado), sino -solidariamente- otros sujetos; por lo cual comparto el criterio pero por la razón del pago válido efectuado por un tercero que no es ajeno a la operación en su conjunto, y no por tratarse el importador de un obligado solidario.

sí -en cuanto no estaba personalmente obligado- ha cancelado la obligación válida de otro sujeto (el transportista o su agente) al que aquél, por otra parte, no era ajeno en la operación de importación en su conjunto (documentación del arribo y documentación de la destinación). Asimismo (y siempre en el caso de faltante de bultos o de mercadería a granel respecto de lo declarado en el manifiesto general), por la misma razón y más precisamente por esto último, el importador *no puede repetir* lo abonado por ese faltante, aunque él -obviamente- no lo haya importado para consumo y por ello no haya estado personalmente obligado; no corresponde la devolución porque ha efectuado un pago válido, de una obligación válida de quien ha transportado mercaderías que en virtud de un contrato del importador han arribado o deberían haber arribado en su totalidad ⁽¹⁵⁾. En este último aspecto, cabe tener presente que como en la situación dada no procede la exigencia tributaria al transportista y/o a su agente (o si por ello se revocara por la vía recursiva reglada la que se hubiera podido formularles), si a la vez procediera la repetición del importador nadie pagaría por el faltante (o nadie debería pagar por el faltante), lo que es jurídicamente inadmisibles, tanto como que se pagara dos veces por el mismo faltante. Finalmente, es obvio que el importador podría repetir de la Aduana si el agente hubiera de todos modos pagado por el faltante (esto es además del pago del importador por el total), y también es obvio que queda a salvo, en el planteo aquí efectuado, la acción del importador que pagó los tributos al servicio aduanero, contra el transportista y su agente por el importe del faltante no abonado por estos últimos.

Sentado lo que antecede, cabe analizar ahora la posibilidad de inexistencia de perjuicio fiscal derivada del pago de los tributos por el importador, incluidos los tributos por el faltante.

Dicho pago, aunque tenga el comentado efecto de extinguir la obligación tributaria del transportista y su agente, *en principio* no obsta a la configuración de la infracción de que se trata, pues la declaración de una cantidad de bultos o de mercadería a granel superior a lo resultante es generadora *en sí misma* del perjuicio fiscal antes comentado (la posibilidad del perjuicio derivaba entonces de la presentación misma del manifiesto de carga), esto es, independientemente del posterior pago de los tributos que pudiera efectuar el importador. Este fue el criterio de la C.S.J.N. en la causa "AGENCIA DE TRANSPORTES MOORE MC CORMACK SA" (sent. del 15.4.86).

La misma C.S.J.N. resolvió poco después, en la causa "FLETAMAR SAC" (sent. del 29.12.87), que si ese pago fuera realizado *antes de finalizar la descarga*, no existía por ello la posibilidad de producción del perjuicio fiscal requerido por la figura. A mi juicio, este nuevo criterio no era en rigor coherente con el criterio que lo precedía, el cual -este último- *implicaba* que el pago -que dejaba sin efecto la potencialidad del perjuicio- debía ser *anterior a la presentación del manifiesto de carga*. Con este nuevo criterio se comprendía de hecho a una mayor cantidad de supuestos, era más amplio o más abarcativo en la posibilidad exculpatoria o de inexistencia del perjuicio, desde que el pago -para tener esa virtualidad- podía ser efectuado aun hasta un momento necesariamente posterior al de la presentación del

(15) Esta situación es diferente a la situación en que, por error (por ejemplo colocando en la respectiva boleta de depósito un N° de despacho equivocado), un importador abona los tributos que debe o debía otro importador por otra operación (respecto de otra mercadería) y por un despacho de este último, caso en el cual procedería la devolución al primero o en su caso la imputación a su propio despacho.

manifiesto. En mi opinión, un pago total (que incluyera a la mercadería faltante) puede y debe tener la referida virtualidad cuando, en razón de haberse producido el mismo, fuera "absolutamente imposible" de producirse el efecto perjudicial (el no pago en caso de inadvertencia) y, sobre la base de que toda diferencia en la declaración comprometida es, en principio, susceptible de pasar inadvertida cualesquiera fuesen la intensidad y los métodos de control del servicio aduanero, la única objetiva y absoluta imposibilidad de perjuicio fiscal se daría cuando al momento de efectuarse la declaración -la que después arrojará diferencia y la que por ello constituiría el hecho punible- el pago ya se hubiera efectuado. Cabe señalar en tal sentido que, una vez presentado el manifiesto de carga, las respectivas mercaderías podrían perfectamente *no ser* objeto de una solicitud de destinación por parte del importador (esto es que no necesariamente se da en todos los casos la solicitud de destinación, de lo cual instruye por lo demás el art. 417 del C.A.), de modo que no siempre se dará el pago de tributos después de aquel momento, y puede perfectamente no darse, por lo que el perjuicio fiscal siempre será "posible" después de dicha presentación y por el contrario no lo será antes de la misma. Coincido entonces con el aludido anterior criterio de la C.S.J.N. en cuanto implicaba claramente que el pago del que se trata debía ser anterior a la presentación del manifiesto para tener la comentada virtualidad exculpatoria.

No pasa desapercibido que podría incluso llegar a sostenerse que el perjuicio fiscal potencial de la figura se diera simplemente con la declaración del manifiesto, sin que tuviera relevancia exculpatoria el pago de los tributos aun anterior a la presentación del manifiesto, ello a partir de que el referido perjuicio estaría dado de todos modos por la posibilidad de repetir

el importador el importe de los tributos que pagare por el faltante. Considero improcedente tal criterio ya que -según quedó antes explicado- en caso de advertirse la diferencia no corresponde la devolución de esos tributos al importador pues éste habrá abonado una obligación válida (siempre, claro está, que el faltante detectado hubiera sido de bultos o de mercadería a granel).

El expuesto criterio de inexistencia de perjuicio fiscal en razón del pago de los tributos con la indicada anterioridad, es igualmente aplicable a los supuestos de sobrantes detectados al concluir la descarga (y aun detectados a bordo cuando ello no encuadrara en el art. 962), supuestos que -como se vio- encuadrarían en el inc. a) del art. 954 en razón de que el perjuicio fiscal viene dado por la posibilidad de importar para consumo el sobrante sin el pago de los pertinentes tributos.

Todo lo dicho en este punto es, naturalmente, aplicable a la hipótesis de que el faltante sea detectado "a bordo", pues tanto en esa situación como en la de detectarse el faltante "al concluir la descarga", esa diferencia lo es siempre en relación a lo declarado en el manifiesto general con la responsabilidad del transportista y de su agente, tanto en el aspecto infraccional por ser ellos quienes confeccionan las respectivas declaraciones, como en el aspecto tributario (incluyendo aquí lo atinente a la potencialidad del perjuicio fiscal) por la determinación legal de importación para consumo presunta del faltante, establecida para ambos supuestos.

3.2.- Diferencias resultantes en la verificación relativa a la declaración de la solicitud de destinación.

Estas diferencias son las que pudieran resultar respecto de cualquiera de los elementos cuya declaración es exigible en la solicitud de destinación. Es decir, respecto

de la naturaleza, especie, calidad, estado, precio, cantidad, origen y procedencia de la mercadería (elementos de declaración exigible según lo establecido por los arts. 234, 253, 287 y 298 del C.A.), y de cualquier circunstancia o elemento necesarios para permitir su correcta clasificación y valoración por parte del servicio aduanero, en tanto que la declaración de tales circunstancias o elementos (también prevista en los citados artículos del C.A.) sea exigible en virtud de alguna reglamentación aduanera.

Mientras las diferencias en relación a los manifiestos generales del medio transportador, encuadrables en el art. 954, son básicamente diferencias *de cantidad* (en el número de bultos o su peso, o en mercadería a granel), en cambio en relación a las declaraciones de las solicitudes de destinación *cualesquiera de las diferencias referidas en el párrafo precedente* son susceptibles de encuadre en dicho art. 954 y, *en principio* (no cualquier diferencia y en cualquier caso, según se verá), son posibles generadoras de cualesquiera de los efectos lesivos previstos por el citado artículo.

3.2.1.- El efecto lesivo como elemento integrante de la figura.

Ante todo, expreso categóricamente mi posición en cuanto a que la figura del art. 954 del C.A. requiere, además de la diferencia entre lo declarado y lo comprobado (con el alcance de los dos párrafos precedentes), *la real y cabal producción de alguno de los efectos lesivos previstos* (juntamente con la respectiva pena para cada supuesto) *en los incs. a), b) y c) de dicho artículo*.

Lo dicho parecería innecesario y hasta superfluo como toma de posición, no sólo por la claridad -en ese aspecto- del texto

del artículo 954 en su totalidad, sino porque en la Exposición de Motivos del C.A. (en relación a la Sección XII, Título II, Cap. 7º, y en su ap. 2, 3er. párrafo) se expresa que "... si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos *no es punible en sí misma* ...", de lo cual no podría resultar ninguna duda al respecto.

Sin embargo, creo que hoy es necesario insistir con especial énfasis en el enunciado principio cuya expresión se presentaba como algo elemental e indiscutible, por cuanto puede observarse una tendencia (del organismo fiscal en su función jurisdiccional y aun de alguna jurisprudencia en la vía recursiva) a considerar encuadradas en la figura a situaciones en las que no se da un efecto lesivo de los taxativamente previstos en ella.

En este estado debe narrarse que la cuestión se suscita a partir de las sentencias de la C.S.J.N., del 12.5.92, en las causas "SUBPGA SACIE e I" y "FRIGORIFICO RIOPLATENSE SA" (pese a que las sentencias son de la misma fecha, de sus textos resulta claro que la citada en primer término es la que dio fundamento a la citada en segundo término).

En la mencionada causa "SUBPGA" se llegó a la C.S. recurriéndose (por el particular) la sentencia de Cámara (Sala II) por la que se confirmaba una condena aduanera de multa por el *inc. c)* del art. 954. Allí estaba en juego la consideración de haber resultado un exceso de peso de mercadería embarcada para exportación ⁽¹⁶⁾, encuadrable, en la figura imputada, según la Aduana y la Sala II de la Cámara; y la posición del recurrente se apoyaba en un criterio jurisprudencial de la C.S. con otra composición (causa "EL DURAZNILLO", Fallos: 305, 1294), criterio por el cual no era posi-

(16) Pese a tratarse allí de un supuesto de exportación, el tema en análisis es común a la importación y a la exportación.

ble el encuadre en la figura cuando la mercadería -respecto de cuyo peso se diera la diferencia imputada como infracción- se encontrara sujeta a control de peso obligatorio en el momento de la carga en el medio transportador, de lo que el recurrente concluía en que, en las mismas condiciones de pesaje obligatorio, no podía darse el efecto lesivo del inc. c) del art. 954 (en la especie se trataba de que no podría provocarse un ingreso de divisas -en el caso habría resultado menor- desde el exterior). En esta cuestión no estaba expresamente en juego el aspecto relativo al valor resultante (si mayor o menor indistintamente o sólo mayor) respecto de lo declarado, como interpretación del respectivo efecto previsto.

En la mencionada causa "FRIGORIFICO RIOPLATENSE" se llegó a la C.S. recurriéndose (por el fisco) la sentencia de Cámara (Sala IV) por la que se revocaba una condena aduanera, también de multa por el inc. c) del art. 954. Allí sí estaba en juego la consideración de haber resultado mercadería de diferente valor al declarado⁽¹⁷⁾, ello *no* encuadrable -para la Sala IV de la Cámara- en la figura imputada (ni en la del inc. a. del mismo art. 954) en razón de que tal situación no podía producir ningún perjuicio para el Estado, toda vez que el exportador pactó la venta a un precio mayor que el que correspondía y por ello habría permitido un mayor ingreso de divisas al país y pagó más derechos que los correspondientes. En esta cuestión no estaba expresamente en juego la interpretación relativa al pesaje obligatorio de la mercadería.

En la sentencia de la causa "SUBPGA" la C.S. confirmó la sentencia de la Sala II de la Cámara (y por ende la condena adua-

nera por el inc. c. del art. 954) considerando, en lo esencial y contra la posición del recurrente, que *el pesaje forzoso no desincrimina la falsa declaración* (considerando 7º), y que es prioritaria la veracidad de la declaración con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante o del control que pueda efectuar el servicio aduanero (considerando 8º); puso especial acento en el principio de veracidad y exactitud de la declaración, como bien jurídico tutelado por el art. 954 (considerandos 6º y 8º). En esta sentencia, por el voto de la mayoría, no se consideró expresamente si sólo por el valor mayor de la mercadería resultante (ése era el caso en el particular) se podía dar el perjuicio previsto por el inc. c), o si ese perjuicio resultaba indistintamente del mayor o del menor valor resultante (sí en cambio lo consideró implícitamente el Voto de los Dres. Petracchi y Belluscio en cuanto ellos entendieron que el efecto previsto por ese inciso era el ingreso desde el exterior de un pago distinto -mayor o menor- que el que hubiera correspondido a lo declarado).

En la sentencia de la causa "FRIGORIFICO RIOPLATENSE" la C.S. revocó la sentencia de la Sala IV de la Cámara y ordenó dictar nuevo pronunciamiento (con lo cual venía a resultar la confirmación de la condena aduanera), considerando, en lo esencial, de acuerdo a la posición del fisco, y nuevamente poniendo el acento en el principio de veracidad y exactitud de la declaración ante la Aduana, que el perjuicio fiscal fue previsto por el legislador en el inc. a) del art. 954 (ello en cuanto la sentencia que llegaba en recurso sostenía que en el caso no se producía con la diferencia observada ningún perjuicio para el Estado) mientras que en esa causa se trata-

(17) En la respectiva sentencia, en su considerando 2º, por error evidente se hace referencia a mercadería de exportación "... que arrojó un valor mayor que el declarado ...", cuando en realidad se trataba en ese caso de mercadería que resultó de menor valor que el declarado.

ba de otro efecto, el previsto en el inc. c) del mismo artículo, de lo que resultaba (esto es indudable) que debía aplicarse en ese caso el inc. c).

Estas sentencias de la C.S. me llevan al siguiente comentario.

Comparto plenamente el criterio *expresado* en la sentencia de la causa "SUBP-GA", *particularmente en lo atinente al abandono de la doctrina del caso "EL DURAZNILLO"*, es decir 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.

Entiendo que era necesario que el más alto Tribunal se expidiera en tal sentido por cuanto la doctrina abandonada, no sólo que era intrínsecamente incorrecta (esto es en cuanto en particular se refiriera a los casos de exceso comprobado mediante pesaje obligatorio) sino que sus fundamentos, indebidamente generalizados, podían llevar a un extremo absolutamente inadmisibles como que mediando el "control y/o verificación aduaneros" la diferencia no podría pasar inadvertida⁽¹⁸⁾ y esa imposibilidad haría que la diferencia no encuadrara

en la figura del art. 954, que requiere que la diferencia pueda pasar inadvertida. Era tan extrema la idea del criterio que hasta podía llegarse a que la figura misma cayera en crisis por su escasa posibilidad de aplicación.

También comparto el *resultado* al que en definitiva se arribara en ese caso, por cuanto, en mi opinión, en el mismo, y en particular por la razón de que la mercadería resultante -exceso de cantidad respecto de lo manifestado por el exportador- era necesariamente de mayor valor que el de la mercadería declarada en menor cantidad, habría correspondido de todos modos confirmar la condena aduanera por aplicación del inc. c) del art. 954 ya que (en esto de acuerdo al criterio de la Sala IV de la Cámara en la otra causa, "Frigorífico Rio-platense", aplicado allí, en el sentido opuesto, a una mercadería resultante de menor valor) en tales condiciones y antes del decreto 530/91 la declaración habría permitido un menor ingreso de divisas que el correspondiente a la mercadería resultante⁽¹⁹⁾. Salvo que en esta sentencia la C.S., como se vio, no se expidió, expresamente, sobre el aspecto relativo al mayor o menor valor de la mercadería resultante en su incidencia en la figura (por lo demás

(18) Ya adelanté en este trabajo -ver punto 3.1.2. ap. b)- que, a mi juicio, toda diferencia en la declaración comprometida respecto de lo que se compruebe, es, en principio, susceptible de pasar inadvertida al servicio aduanero, cualesquiera fuesen la intensidad y los métodos de control que se apliquen.

(19) El alcance de la figura del inc. c) del art. 954 suscitó en su momento una controversia interpretativa reflejada en dispares criterios jurisprudenciales. Tanto en materia de importación como de exportación pueden darse diferencias de valor que deriven no sólo de resultar intrínsecamente un valor diferente al declarado sino de diferencias de cantidad, o de naturaleza, calidad o especie, cuyos efectos sean producir aquéllas y por ende, en principio, el egreso o el ingreso hacia o desde el exterior, en su caso, de importes distintos a los correspondientes, ello sin perjuicio de que el supuesto de que se trate pueda encuadrar, además, en los incs. a) o b) del mismo artículo. La cuestión interpretativa radicaba en sostener que el inc. c) alcanzaría a cualquier supuesto en el que la mercadería comprobada resultara de un valor meramente diferente del declarado, indistintamente mayor o menor (por ende con el efecto del egreso o del ingreso de divisas, en su caso, por importes diferentes, mayores o menores indistintamente, de los correspondientes), criterio más amplio y que derivaba de la literalidad de la norma, o bien en sostener que ese inciso, por el contrario, alcanzaría sólo a los supuestos en que la mercadería comprobada resultara de menor valor que el declarado, en importación, y en exportación, de mayor valor que el declarado (por ende con sólo el efecto de un egreso de divisas mayor que el correspondiente, en importación, y de un ingreso menor, en exportación), criterio de alcance limitado y que derivaba de la intención del legislador y de la finalidad de la figura desde su nacimiento (y criterio con el que concuerdo). Tanto en el Tribunal Fiscal como en la Cámara N.A.C.A.F. se habían dado, por sus distintas Salas, pronunciamientos en ambos sentidos, hasta que la

ese aspecto no es el objeto de este trabajo y a los fines del mismo no se requiere sino el mero apunte de la Nota precedente).

Por último, comparto igualmente el acento y el énfasis puesto en el principio de veracidad y exactitud de la declaración comprometida.

El problema, a mi juicio, se suscita con la sentencia recaída en la causa "FRIGORIFICO RIOPLATENSE", ya que con sólo la sentencia de la causa "SUBPGA" según el Voto de la mayoría (a cuyo respecto he señalado que comparto lo que "expresamente" allí se expuso y que en definitiva confirmó la condena como consecuencia de desestimar la posición de la recurrente en función del pesaje obligatorio), podría todavía llegar a sostenerse que el encuadre en el inc. c) procedía por el mayor valor de la mercadería resultante, como también podría sostenerse que procedía en virtud de que el valor resultante era simplemente "distinto" sin tener relevancia que fuera mayor o menor que el declarado (así lo implicaba el Voto de la minoría), ya que en realidad esa sentencia no se había expedido sobre el punto. Por el contrario, la sentencia de la causa "FRIGORIFICO RIOPLATENSE" sí se expidió al respecto, aunque de un modo *implícito*.

En efecto, ello resultó de la *revocación* de la sentencia apelada la cual sostenía (criterio que comparto) que el encuadre en el inc. c) dependía de que -en el caso: exportación- resultara, por cualquier razón (diferencia de calidad, cantidad, o valor) mercadería de mayor valor que el declarado y no -como en esa causa- mercadería de menor valor que el declarado, cuya consecuencia era que no se podía dar ni el perjuicio del inc. a) -perjuicio fiscal- ni el perjuicio del inc. c) (en la especie, ingreso de divisas por un importe menor al correspondiente); con lo cual vino a resultar, implícitamente, que para el criterio de la C.S. el valor de la mercadería resultante podía ser, a los fines de su encuadre en el inc. c), indistintamente mayor o menor que el declarado y -correlativamente- el ingreso de divisas indistintamente menor o mayor al correspondiente.

Lo que aquí y ahora interesa no es defender el criterio de la sentencia revocada, sino destacar que el criterio de la C.S. no fue explícito en el sentido que en definitiva resultó resolverse y que a ese resultado llegó, mediante el mentado énfasis en el principio de veracidad y exactitud de la declaración, por la vía de una argumentación que en mi opinión no es correcta, cual es

C.S.J.N., mediante los fallos recaídos en las causas "SUBPGA" y "FRIG. RIOPLATENSE" comentados en el principal del presente, llegó a sostener -del modo que también en ese texto quedó explicado- el criterio del alcance amplio de la figura. No obstante, con la caída -en el año 1991- del régimen de control cambiario en general y para las importaciones y exportaciones en particular (esto último a partir del decreto 530/91 -exportaciones- y de las Comunicaciones del B.C.R.A. "A" 1589 y 1859/91 cuya desregulación también comprendía a las importaciones), se abrió una nueva brecha en la cuestión ya que, respecto de operaciones de importación y de exportación posteriores al referido trascendental cambio, en diversas sentencias del TFN se sentó el criterio de que, independientemente de la cuestión relativa al alcance amplio o limitado de la figura, ésta quedaba sin virtualidad (aunque obviamente no derogada) mientras subsistiera el nuevo régimen cambiario, vigente en la actualidad, por cuanto al cesar la obligatoriedad del ingreso de divisas por las exportaciones, y la del egreso de divisas por importaciones con la intervención bancaria y del B.C.R.A., dejaba lisa y llanamente de haber ingreso y egreso debidos u obligatorios y por ende no podía darse el ingreso o el egreso "indebidos" -de importes por importaciones y exportaciones- efectos éstos requeridos por la figura. En otras sentencias del TFN se sostuvo el criterio contrario, es decir que dicho cambio era irrelevante para la aplicación de la figura; hasta que -para el caso de exportaciones- el Plenario del TFN en la causa "Y.P.F.", del 23.8.95, se expidió por aquella tesis, es decir en el sentido de la aludida pérdida transitoria de virtualidad de la figura. A su vez, la C.N.A.C.A.F. viene sosteniendo, por sus distintas Salas, ambos criterios contrarios sin que hasta el momento se haya producido Plenario, y sin que la C.S.J.N. se haya expedido aún al respecto.

que el perjuicio fiscal está contemplado en el inc. a) cuando en el caso se trataba de la aplicación de otro supuesto -el del inc. c)- sin ninguna otra explicación, sobre si ese otro supuesto se configuraba o no en la especie, más que la remisión al caso "SUBPGA" y a la aplicación del principio de veracidad y exactitud.

En efecto, no cabe duda de que el legislador se refirió al "perjuicio fiscal" en el inc. a), como supuesto diferente al del inc. c), y tampoco cabe duda de que el supuesto en juego en esa causa era este último. Pero el perjuicio previsto en el inc. c) no es, obviamente, el referido perjuicio "fiscal", sino que, como bien lo entendía la Sala IV de la Cámara, es "otro" posible perjuicio contra el Estado (el constituido por el indebido ingreso de divisas o ingreso por un importe indebido), distinto del perjuicio fiscal que es también un *perjuicio contra el Estado*, en este caso definido por el art. 956 inc. b) del C.A..

Si tal argumentación no era correcta, la única fundamentación válida viene a quedar constituida por el valor del principio de veracidad y exactitud en la declaración y por una incompleta remisión a lo expuesto en la sentencia del caso "SUBPGA" (ver considerando 7º in fine de la sentencia de "FRIGORIFICO RIOPLATENSE" y considerando 8º de la sentencia de "SUBPGA").

Por más que se exalte el valor del principio de veracidad y exactitud puesto de manifiesto por el legislador (Ver en Exposición de Motivos del C.A., el comentario de la Sección XII, Título II, Cap. 7º, ap. 1.), ello no se contradice de ningún modo con el otro principio igualmente y con mismo rango consagrado por el legislador cual es el atinente a que la inexactitud *no es punible en sí misma sino en la medida en que pueda producir alguno de los efectos lesivos expresamente previstos* (ver en dicha Exposición de Motivos y en

el mismo Capítulo citado, sus apartados 2 y 3).

Asimismo, cuando en el considerando 8º de la sentencia de la C.S. en la causa "SUBPGA" se expresa: "... *procede declarar que el art. 954 del C.A. da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante ... o del control que puede 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 eficiencia con que la A.N.A. 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*", lo que en realidad se está exponiendo es una muy correcta argumentación tendiente a criticar el criterio anterior derivado del pesaje obligatorio, esto es, clara y exclusivamente dirigida a afirmar que, en principio, cualquier diferencia es susceptible de pasar inadvertida al servicio aduanero, independientemente de la mayor o menor eficiencia del control aduanero posterior, argumentación que no cabe sino compartir pero que de ningún modo puede ser el único fundamento para arribar al resultado al que se arribó en definitiva en la causa "FRIGORIFICO RIOPLATENSE" según quedó aquí explicado.

Podrá discutirse -no es aquí el objeto- si el encuadre en el inc. c) debe derivar de una determinada diferencia de valor en la mercadería resultante (mayor o menor *según el caso*) o simplemente de cualquier diferencia de valor (mayor o menor *indistintamente en cualquier caso*), cuestión ésta cuya actualidad depende de lo que en definitiva la C.S. resuelva sobre la cuestión relativa a la virtualidad de la figura del inc.

c) después de la derogación del régimen de control cambiario ⁽²⁰⁾, y podrá discutirse -tampoco es aquí el objeto- sobre la solución que deba darse a esta última cuestión, pero es *a mi juicio indiscutible que el principio de veracidad y exactitud en la declaración no puede fundar per se, ni el encuadre de cualquier diferencia -de valor de mercadería resultante- en el inc. c) ni -lo que es mucho más importante- el encuadre en el art. 954 -que no podría ser sino en el inc. c)- de una diferencia de cualquier tipo.*

En suma, expreso mi temor de que la exaltación de aquel principio como prioritario -y tal vez como único- fundamento para el encuadre de una diferencia en el art. 954, como consecuencia de la aplicación del criterio de estas sentencias en comentario (sobre todo la de la causa "FRIG. RIOPLATENSE"), *pueda conducir indebidamente a un extremo tan inadecuado como el otro extremo del criterio del caso "EL DURAZNILLO", es decir que lleve a considerar que una diferencia pueda ser punible en sí misma independientemente de producir efectivamente alguno de los efectos expresamente previstos en la figura en su totalidad* ⁽²¹⁾, *pasando -en expresión vulgar- de "casi nada es declaración inexacta punible" a "casi todo lo es".*

3.2.2.- Diferencias de cantidad.

Estas diferencias, ahora en relación a las declaraciones contenidas en las solicitudes de destinación, pueden -también- ser *sobrantes* (mercadería manifestada en menos o sencillamente no manifestada) o *fal-*

tantes (mercadería manifestada en más o la falta total de la mercadería manifestada), que se detectan en oportunidad de la verificación correspondiente a dichas solicitudes de destinación.

Tales sobrantes y faltantes se dan aquí en relación a *unidades de mercaderías contenidas en bultos* o en relación a *mercaderías a granel* (o sencillamente no acondicionadas en bultos). Ello a diferencia de los sobrantes y faltantes respecto de las declaraciones de los manifiestos generales del medio transportador, que se dan en relación a cantidad de bultos (número de los mismos o su peso) o en relación a mercaderías a granel, pero no en relación a unidades contenidas en bultos.

En este punto corresponde desde ya plantear que en ambos supuestos (sobrantes y faltantes tanto de unidades contenidas en bultos como de mercaderías a granel), a los fines del juzgamiento de estas situaciones y/o de la determinación del responsable debe analizarse cada situación juntamente con la posibilidad de sobrantes o faltantes de la misma mercadería (esto es, del embarque consignado al importador que documenta la destinación) que pudieran haberse producido y/o detectado con anterioridad en la secuencia operativa de la importación en su conjunto (arribo -verificación a bordo-, descarga, y eventuales ingreso y permanencia en depósito).

Ello así porque, si bien se trata aquí de diferencias detectadas en relación a las declaraciones de las solicitudes de destinación y en oportunidad de la correlativa verificación correspondiente a tales declara-

(20) Ver la precedente Nota (19).

(21) Un ejemplo de este temor vendría dado por la posibilidad de que, finalmente, se resolviera la cuestión sobre la actual virtualidad o no (después de la caída del régimen cambiario) de la figura del inc. c) del art. 954, en el sentido de su plena actual virtualidad y aplicación (ello pese a la referida caída del régimen cambiario y a que el legislador con toda claridad haya tenido en mira exclusivamente a la violación de dicho régimen), sólo por aplicación de este principio de veracidad y exactitud o bien con el aditamento de la eventual existencia de otros intereses y/o finalidades no previstos por ninguno de los supuestos del art. 954 ni por el legislador al introducir la figura de dicho inc. c).

ciones, es decir que se trata en principio de diferencias propias del ámbito de responsabilidad del importador, *en mi opinión* la responsabilidad infraccional por dichas diferencias *podría llegar a desplazarse* -en determinados supuestos- hacia otros responsables distintos del importador documentante de la solicitud de destinación ⁽²²⁾. Cabe acentuar que esta posibilidad de desplazamiento de responsabilidad *se da exclusivamente en ciertos supuestos de diferencias de cantidad* (y no en supuestos de diferencias de calidad, valor, origen o procedencia, siempre de responsabilidad del importador) y *sólo hacia el transportista o el depositario en su caso*.

Entiendo que la responsabilidad del importador se da en cuanto la comprobación del sobrante o el faltante resulte exclusiva y *necesariamente* de la verificación correspondiente al trámite de la solicitud de destinación, esto es que *normalmente no hubiera sido posible detectar tales diferencias en operaciones anteriores, tales como una eventual verificación "a bordo", o la verificación "al concluir la descarga"* (posible hasta el eventual ingreso a depósito), y *sin que se registraran* -esto sólo para faltantes- *sustracciones de la respectiva mercadería en el ámbito del eventual depósito*.

Es decir que, en principio el importador responde por el sobrante o faltante de *unidades contenidas en los bultos*; y no responde por el sobrante o faltante *de bultos o de mercadería a granel, esto último en tanto lo declarado por el importador en su solicitud de destinación coincidiera con lo declarado en el manifiesto general de carga por el transportista*.

En efecto, varias situaciones posibles ejemplifican lo afirmado. Si el importador declara "100" unidades de una mercadería, de "1" bulto determinado (correspondiente

al arribo de determinado medio transportador), si no se hubieran constatado novedades en la descarga o a bordo respecto del mismo bulto declarado en el respectivo manifiesto (se descargó el bulto y con el mismo peso manifestado) y/o sin novedades ingresara el bulto a depósito y así se mantuviera (y con el mismo peso) hasta la verificación del despacho documentado por el importador, y de esta verificación resultan "50" unidades, o bien "150" unidades, por estas diferencias (según sean sus eventuales efectos) responde el importador.

Por el contrario, si el importador declara las 100 unidades de un único bulto o de varios bultos, y el o los bultos -igualmente declarados en el manifiesto de carga- resultan faltar totalmente al concluir la descarga o a su eventual ingreso a depósito, o -por sustracción- aun después de ingresado a depósito, lo que en realidad ha ocurrido es que se produjo un faltante en el ámbito de responsabilidad del transportista (quien a su respecto efectuó una declaración y -según se vio- tiene la pertinente responsabilidad infraccional y tributaria), o bien en el ámbito de responsabilidad del eventual depositario; se ha producido un faltante de lo que efectivamente se podía comprobar en esos ámbitos: cantidad de bultos (o su peso cuando tal fuera el caso), lo que obviamente trae aparejado el faltante de las 100 unidades, pero ello no puede ser imputado al importador aunque éste en el caso objetiva y efectivamente hubiera efectuado una declaración que difiriera de la comprobación.

Exactamente lo mismo ocurriría si el faltante de unidades constatado en la verificación del trámite del despacho fuera razonablemente equivalente al faltante de bultos o a la diferencia de peso efectivamente constatados a la descarga o al ingre-

(22) Este criterio había sido especialmente desarrollado en op. cit. en Nota (1) en este trabajo.

so a depósito, o producidos en el depósito, esto es, si no se diera un faltante total sino parcial.

Todo lo dicho en este punto respecto de faltantes es igualmente aplicable si la diferencia se diera por sobrantes en relación a lo manifestado por el importador, sea respecto de *unidades* contenidas en bultos que se descargan sin novedad -y que en su caso ingresan a depósito y también permanecen sin alteración-, sea respecto de bultos o mercadería a granel que han faltado -o mermado su peso- a la descarga o eventualmente después en el depósito.

•El criterio no varía, aun si la situación de faltantes o sobrantes en relación a lo manifestado por el importador *pero correspondientes a faltantes o sobrantes de "bultos" o de "mercadería a granel"*, se detectara en un único acto de verificación, cual sería la verificación de la descarga a la vez que verificación de la mercadería objeto de despacho (se constatan, a la vez, el número de bultos, o su peso, o la mercadería a granel, en relación a la declaración del manifiesto de carga, y las unidades contenidas en los bultos o la mercadería a granel en relación a la declaración del importador), que se da en supuestos de despacho directo a plaza; ello así pues, como antes se vio ⁽²³⁾, tal coincidencia temporal y material en un solo acto -derivada de la armonización de la tramitación de ese despacho y de la operativa de la descarga- no le quitan a ambas verificaciones su diferencia conceptual y de fines.

En suma, siempre que al importador le resulten -respecto de "su" propia declaración- faltantes o sobrantes de unidades contenidas en bultos, bultos que a su vez se hubieran descargado y/o en su caso ingresado a depósito sin novedad y así hubieran permanecido hasta la verificación del trámite del despacho, el importa-

dor responderá penalmente por esas diferencias. Pero si estas diferencias -siempre en relación a la propia declaración del importador- se correspondieran cabalmente con faltantes o sobrantes de bultos -o en su peso- respecto de los bultos declarados -al igual que el importador en su declaración- en el manifiesto de carga por el transportista, o si se produjeran en el eventual depósito, o bien si los faltantes o sobrantes fuesen de mercadería a granel igualmente declarada en el manifiesto de carga, la responsabilidad penal, en mi opinión y en principio, debería trasladarse al transportista o al depositario en su caso, cualquiera fuera la oportunidad en que se verificaran las diferencias en número de bultos o de mercadería a granel.

El fundamento de lo afirmado, en lo esencial, radica en la efectiva posibilidad -en ciertos supuestos- de determinar el ámbito de responsabilidad, eventualmente diferente del ámbito de responsabilidad del importador, en que se produzcan los faltantes o sobrantes, así como en el art. 902 del C.A. y su doctrina, ya que en las referidas circunstancias no podría afirmarse que el importador hubiera incumplido los deberes a su cargo -sino otros sujetos también responsables ante la Aduana-, y en la equidad.

Cabe señalar, por último, una especial salvedad respecto de los referidos supuestos de traslado de responsabilidad, cual sería el caso de que el documentante de la destinación de importación, que ingresara por el SIM (Sistema Informático Marfa) un despacho "común" (no directo a plaza) con mercadería ingresada a depósito, incurra en la inexactitud (declare en más o en menos de lo que después resultará comprobado) pese a que el Sistema necesariamente advierte sobre los bultos efectivamente ingresados a depósito; en tales con-

(23) Ver Nota (8).

diciones el documentante no podría invocar que ha sido diligente.

3.2.2.1.- Diferencias de cantidad no imputables al importador.

Cuando ello ocurra y debiera atribuirse la responsabilidad al transportista (o a su agente), el supuesto encuadraría -para estos últimos y en su caso- en el art. 954; en su inc. a) si la diferencia se tratara de un faltante, con la pertinente responsabilidad tributaria también en su caso y, si se tratara de un sobrante, en sus incs. a) o b), correspondiendo aquí remitirse a todo lo expuesto en los puntos 3.1.1. y 3.1.2..

3.2.2.2.- Diferencias de cantidad imputables al importador.

En caso de resultar un sobrante respecto de lo manifestado, ello encuadraría en el inc. a) del art. 954 si la mercadería estuviera gravada, pues de haber pasado inadvertido el sobrante se habría posibilitado materialmente su ingreso a plaza sin el pa-

go de los pertinentes tributos ⁽²⁴⁾. También se podría haber transgredido una prohibición en casos de cupos o contingentes, supuesto que por ende encuadraría en el inc. b) de dicho artículo ⁽²⁵⁾.

Los tributos por los sobrantes deben ser abonados por el importador documentante si es que ellos son efectivamente despachados a plaza (importados para consumo) por ese importador, o en su caso seguirán el régimen derivado del despacho de oficio.

En caso de resultar un faltante respecto de lo manifestado, ello constituiría precisamente el supuesto que, a mi juicio, con anterioridad a la caída del régimen de control cambiario *y no después* ⁽²⁶⁾, habría encuadrado en el inc. c) del art. 954.

La situación no podría encuadrar en el inc. b) ⁽²⁷⁾. Tampoco podría encuadrar en el inc. a). Esto último por cuanto al haber declarado el importador una cantidad de mercadería (a cuyo respecto resulte menor cantidad en la comprobación) *debió abonar indefectiblemente* los tributos por esa cantidad declarada y por ende los tributos

(24) Muy poco probablemente podría ocurrir que el importador (que hoy debe abonar los tributos antes del registro del despacho -decreto 249/91-) hubiera abonado los tributos incluyendo los de la mercadería sobrante, pues lo normal es que liquide y pague por la mercadería que declara. Si -excepcionalmente- por cualquier razón el importador abonara tributos por un importe que incluyera al importe correspondiente al sobrante, la forzosa referida anterioridad de dicho pago haría virtualmente inexistente el perjuicio fiscal aun potencialmente, siendo en tal caso aplicable el mismo principio doctrinario emanado -a contrario sensu- de la jurisprudencia de la C.S. en la causa "AG. DE TRANSPORTE MOORE MC CORMACK", sent. del 15.4.86 (ver en el texto principal, punto 3.1.2. ap. b.)

(25) En cambio no podrían producir el efecto previsto en el inc. c) del art. 954, por lo cual, en mi opinión, bajo ningún enfoque el supuesto podría encuadrar en la figura de dicho inciso (ver además la Nota 19. en este trabajo).

(26) Ver Nota (19).

(27) Cuando se comprueba un faltante de unidades contenidas en bultos, no puede decirse que tal faltante pueda producir, en caso de pasar inadvertido, una transgresión a una prohibición eventualmente existente, ya que tal transgresión sólo puede darse en la hipótesis de que, de inadvertirse la diferencia, se dé ciertamente la posibilidad material de que la mercadería sea introducida a plaza en violación a la prohibición. Esta hipótesis se presenta claramente, por ejemplo, cuando se declara mercadería de importación permitida y resulta mercadería de importación prohibida (por la calidad y especie de una y de otra, por sobrepasar un cupo o contingente, etc.), siendo allí evidente que la inadvertencia habría producido la referida violación porque la mercadería habría tal vez ingresado a plaza. Pero no si se trata de mercadería faltante, caso en el que la mercadería no está y por ello la posibilidad de efectivo ingreso es en la realidad absolutamente incierta, a diferencia de la hipótesis anterior en que la posibilidad de ingreso es cierta. Si el faltante comprobado fuera de bultos o de mercadería a granel y fuera por ello de la responsabilidad del transportista, la conclusión, por las mismas razones, no varía, debiéndose señalar que la presunción de importación para consumo en tal hipótesis lo es "al solo efecto tributario", lo que de ningún modo significa que la mercadería se hubiera importado en violación de una prohibición.

abonados debieron necesariamente incluir a los tributos por el faltante, con lo cual el perjuicio fiscal es inexistente aun potencialmente.

En cuanto a los tributos abonados por el importador, por dicho faltante, *procede su repetición*. Ello así teniendo en cuenta que no están establecidas legalmente para el faltante en relación a la solicitud de destinación, ni la presunción de su importación para consumo ni por ende la correlativa exigencia tributaria que como se vio sí están establecidas para la situación del faltante a bordo o del faltante a la descarga, razón por la cual el importador *no debe los tributos por el faltante*. Queda claro, obviamente, que se trata aquí de faltantes de unidades contenidas en bultos sin novedad, situación por la que responde el importador (aunque no exista responsabilidad tributaria ni -momentáneamente- infraccional, esto último virtualmente respecto del inc. c-), y por la que no responde el transportista, ni el depositario (por lo que estos últimos tampoco deben tributos en esta situación); pero si se tratara de mercadería a granel o de faltantes de bultos ya se ha visto que, además del traslado de responsabilidad a los efectos infraccionales, hay responsabilidad tributaria del transportista y en su caso del depositario, por lo que el importador tampoco debe los tributos en esta situación (sino alguno de aquéllos), aunque pese a no deberlos tampoco pueda -como ya se vio- repetirlos del servicio aduanero ⁽²⁸⁾.

3.2.3.- Algunas cuestiones actuales relativas a las declaraciones inexactas del importador.

3.2.3.1.- Declaraciones que no deben ser consideradas duales.

Ante todo, la declaración dual (y asimismo la declaración incompleta) tiene su sentido en el régimen -de ingreso y registro de los datos de la solicitud de destinación- "*tradicional*", *es decir el anterior* (aunque todavía existente) *al actual Sistema Informático María* (que lisa y llanamente no admite dichas declaraciones por estructura de sistema).

La declaración "dual" es la que permite ubicar a la mercadería declarada en dos o más posiciones arancelarias diferentes (ver punto 4.13 de la Resolución ANA 1789/92, B.O. 6.10.92, y, aunque la declaración dual pudiera tener una ligera diferencia intrínseca con la denominada -también en la misma Resolución, puntos 4.8 y 4.9- declaración "incompleta", los efectos en cuanto a la clasificación son los mismos en uno y en otro caso).

Con abstracción de juzgar aquí el mayor o menor acierto de lo establecido reglamentariamente en los puntos 4.2, 4.3 y 4.6 de la citada Resolución ANA 1789/92 en cuanto a la configuración obligatoria de dos porciones de declaración (y sobre todo de considerar como porción "fundamental" a la correspondiente al ajuste estricto a la letra de la P.A. escogida por el documentante), no hay que perder de vista que la obligación "legal" viene esencialmente dada por el C.A. que en sus arts. 234 (despacho de importación) y 332 (permiso de embarque) exige que la "declaración" contenga tanto la mención de la P.A. de la mercadería, como de la naturaleza, especie y calidad de la misma (es decir de las características propias y reales de la merca-

(28) Ver en el texto principal, punto 3.1.2. ap. b).

dería que permitan su clasificación).

Por ello, sin perjuicio de que la Aduana puede exigir -en ejercicio de sus facultades de los arts. 235 y 333 del C.A.- que la declaración "se formalice" de determinada manera, y por ello mediante la citada Resolución obligue a declarar en dos porciones y en la primera "con ajuste" a la letra de la P.A. (entiéndase transcripción), no cabe duda de que la declaración susceptible de ser completa (o incompleta, o dual) es la de la naturaleza, especie y calidad, es decir la descripción genuina de la mercadería que se presenta a despacho (de lo contrario quedaría sin virtualidad el art. 957 del C.A.), y debe por lo tanto analizarse el contexto total de la declaración, para determinar qué es lo que el documentante declara como naturaleza, calidad y especie de la mercadería, *además y separadamente* de la P.A. que escoge y/o entiende corresponde asignar a la mercadería declarada con las aludidas características.

En términos generales no cabe duda de que lo que la Aduana considera porción fundamental no es sino la mera y literal transcripción de la P.A. escogida por el documentante (que también es declaración), y ello de conformidad con la exigencia reglamentaria ya referida, esto es, con ajuste a texto del ítem específico, o en su caso de subpartida y aun de partida según corresponda en cada caso particular, punto 4.6 de la Resolución 1789/92); pero tampoco cabe duda de que lo que la Aduana considera porción complementaria es, también generalmente, la genuina y única declaración de las *particulares características de la mercadería*, es decir de la naturaleza, cali-

dad y especie de la misma.

Queda claro que en ciertos casos las porciones, denominadas fundamental y complementaria, pueden efectivamente complementarse y "componer", en conjunto, una genuina declaración de naturaleza, especie y calidad. De no ser así, es decir, en aquella descripta generalidad de supuestos, habrá una *única y genuina declaración* (la de la denominada porción complementaria), *y por ello no dual*.

Lo dicho cobra relevancia a cualquier efecto que estuviera previsto reglamentariamente y/o de todos modos correspondiera en razón de haberse realizado una declaración dual, por lo que si la declaración -efectuada en un despacho ya tramitado y concluido- no fuera cabalmente dual, sería improcedente cualquier decisión tomada "*exclusivamente*" en consecuencia de habérsela así indebidamente considerado pese a haberse dado una declaración unívoca de las características de la mercadería ⁽²⁹⁾.

3.2.3.2.- Declaraciones duales o incompletas y régimen de selectividad en la revisión y verificación del despacho.

El punto tiene que ver con el sistema de selectividad para la efectiva intervención aduanera, o no, en el trámite del despacho de mercaderías, respecto de la revisión y el control de la documentación de despacho y verificación de la mercadería (canales rojo y verde, respectivamente), establecido en virtud del art. 31 del decreto 2284/91 y la Resol. A.N.A. N° 1166/92.

Ante todo debe quedar claro que *si la*

(29) Por ejemplo, sería improcedente la conclusión de que -ya despachada la mercadería- no pudiera después determinarse su correspondiente clasificación arancelaria, o sus características a los fines clasificatorios, sólo porque la declaración se hubiera considerado dual por la razón de la contradicción indicada en el texto principal (supuesta dualidad en virtud de la P.A. consignada por el documentante distinta de la P.A. correspondiente a la descripción de la mercadería), y por ende habrá que asumir, si en su momento se despachó de conformidad y/o no consta lo contrario, que la mercadería efectivamente despachada ha sido tal cual la que resulta de la descripción de las características detalladas -en el caso- en la denominada porción complementaria.

declaración ha sido incompleta, o si ha sido dual, y si el trámite -del despacho de importación o del permiso de embarque- *ha sido por el “canal rojo”,* es decir con intervención y verificación aduanera en ese trámite, *no habrá declaración inexacta por la sola circunstancia de la dualidad o de la incompletitud,* lo cual se desprende claramente -y es correcto- de los puntos 4.16 y 4.17 de la citada Resolución (citación a fin de que se “complete” y/o en su caso se “opte”), disposiciones que obviamente sólo tienen sentido en referencia forzosa al trámite de canal rojo. Por lo demás, si ello fuera inexactitud -y se diera alguno de los efectos que requiere la figura en trato- el agente interviniente debería actuar como lo disponen el art. 245 o el art. 343 del C.A. y no como lo disponen los indicados puntos de la Resolución. Lo dicho, claro está, con la necesaria salvedad de que la declaración, dual o incompleta, puede “intrínsecamente” ser inexacta, es decir si sus propios elementos (insuficientes o contradictorios, en su caso) difieren de las características de la mercadería según la comprobación y si estas características reales hacen que la clasificación sea diferente a cualquiera de las posibilidades clasificatorias correspondientes a la declaración incompleta o dual.

Luego, es prácticamente obvio que la declaración, dual o no dual, incompleta o completa, es veraz -exacta-, o es inexacta, en sí misma, y no según se hubiera asignado canal rojo o canal verde.

Con canal rojo, el servicio aduanero tiene las posibilidades naturales y razonables para -verificación mediante- *comprobar* la veracidad o la inexactitud de la declaración. Con el *canal verde*, a cuyo respecto y según la regla normada -salvo la denominada *contraverificación* aleatoria y facultativa- no hay verificación en el trámite del despacho o del embarque en su caso, la *comprobación* será más improba-

ble (y más improbable aún en las destinaciones de exportación) y si por ello no se hubiera dado comprobación alguna respecto de la veracidad o exactitud de la declaración, la conclusión forzosa será que la declaración *es veraz*, sea que la declaración fuera completa, sea que fuera incompleta o fuera dual. Una conclusión importante que se desprende de lo dicho es que no podría de ningún modo considerarse que una declaración es inexacta -a los fines del art. 954- sólo porque hubiera sido dual y tramitado el despacho por canal verde.

Ello así en razón de que el sistema de despacho en confianza (contrapartida del régimen de declaración “jurada” o “comprometida”), en la actualidad exteriorizado mediante la verificación selectiva por “canales” (con y sin verificación según el canal), el principio es, y no puede ser otro, que la *declaración goza de confiabilidad* salvo que de la comprobación surja su inexactitud (con las regladas consecuencias según los efectos de la misma), y por lo tanto, no mediando comprobación alguna, deberá estarse a lo declarado, esto es que deberá admitirse que lo declarado es lo efectivamente despachado o en su caso embarcado, del mismo modo que -si hubiera habido verificación y la misma hubiera sido “de conformidad”- así deberá admitirse si de una posterior “comprobación” no resultara lo contrario (lo cual, esto último, es perfectamente posible pese a haber mediado en su oportunidad verificación conforme).

Lo expuesto es, por lo demás, conteste con lo normado por la propia Resol. ANA 1789/92 en su punto 4.22, ya que allí queda claro que, para el supuesto de canal verde y declaración dual o incompleta, el único efecto previsto (y derivado de considerar que la responsabilidad por tal declaración queda absolutamente a cargo del despachante o del importador en su caso) es la tributación de mayor nivel arancelario en-

tre las P.A. posibles, y las sanciones previstas son de naturaleza "disciplinaria", pero de ningún modo se sugiere siquiera que la declaración así efectuada se torne inexacta sólo por la circunstancia del canal verde.

3.2.3.3.- Aplicación del Art. 957 del Código Aduanero.

En caso de formularse, por parte del documentante, una clasificación arancelaria inexacta o incorrecta, ello en principio encuadraría en la figura del art. 954 en cuanto es también exigible la declaración por el documentante, de la posición arancelaria por él escogida (arts. 234 y 332 del C.A.), aspecto que debe analizarse en el ámbito del art. 957 del C.A. si se tratara, no del SIM sino de un despacho del sistema o régimen "tradicional", por cuanto en este último (y no en el SIM) es posible (y aun obligatorio) efectuar la declaración o descripción detallada de las características de la mercadería (normalmente en la denominada reglamentariamente porción complementaria).

De aplicarse a rajatabla, es decir "literalmente", dicho art. 957 ⁽³⁰⁾, no cabría duda de que en cualquier caso en que se hubiera efectuado, además de la mención (y transcripción de su texto o contenido) de la P.A. incorrecta o errónea, una descripción unívoca y clasificable de la mercadería, a la vez que correspondiente a la mercadería realmente despachada (sea tal comprobación realizada por efectiva verificación sea que ello debiera según se vio asumirse), en suma una declaración completa y veraz como lo requiere dicha norma, no sería punible la referida clasificación inexacta y por ende correspondería la absolucón.

No obstante, un reexamen sobre la interpretación de la norma y de su alcance, con la salvedad del análisis particular en cada caso, me llevan a una conclusión diferente.

Sabido es que, si bien en principio la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador y, en particular, el alcance de las leyes tributarias debe determinarse de modo que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (C.S.J.N.Fallos 307: 871).

Si el art. 957 se aplica literalmente y por ello sin limitación de ningún tipo al alcance de todos sus términos, el resultado sería que, de hecho, *en todos los casos* en que se declare una clasificación incorrecta encuadrable en el art. 954 (porque se dio alguno de los efectos allí previstos) y cualquiera sea la razón de esa inexactitud (simple error, grosero error, opinabilidad, etc., y aun la intención misma del documentante), pero a la vez se declare correctamente sobre la naturaleza, calidad y especie de la mercadería (declaración completa y veraz al respecto), no habrá sanción, no habrá infracción.

Ello significaría, en sentido liso y llano, permitir también, perfectamente, la posibilidad de especulación, es decir admitirla y legitimarla sin sancionarla, cuando se iguala a quien de buena fe o razonablemente clasifica en una posición arancelaria que a la postre no resulta correspondiente, con quien así lo hiciera pero negligentemente y aun intencionalmente para obtener -por ejemplo- un beneficio tributario indebido; en estos últimos supuestos, si no se advierte la diferencia se consumiría el be-

(30) Así lo hice en diversas oportunidades en que debí pronunciarme al respecto en sendas sentencias, hasta que en un Voto personal (en disidencia de lo resuelto por mayoría en la causa TFN, Sala G, "PETER CREMER SRL", sent. del 28.10.96) modifiqué mi criterio en el sentido que queda expuesto en el texto principal.

neficio indebido, y si se advierte, lo peor que podría suceder es que **solamente se pague lo mismo que se habría debido pagar si se hubiera clasificado diligente y correctamente**. Obviamente, la “posibilidad” aludida se amplía más que considerablemente si se tiene en cuenta que con el régimen de selectividad por canales, se da a priori un buen porcentaje de casos en que -por la no revisión propia del eventual canal verde- sería harto difícil que se advierta la diferencia clasificatoria.

No sería razonable entender que el legislador tuvo la intención de legitimar tal posibilidad de especulación y/o de igualar todas las situaciones que literalmente caben en el texto de la norma en trato, es decir que caben si es que se considera que “la clasificación arancelaria inexacta” de ese texto fuera de “tal” amplitud que comprendiera a cualquier inexactitud.

En mi opinión es equitativo, es lógico y es adecuado al sistema de especial responsabilidad culposa por las infracciones aduaneras (art. 902 del C.A. y su doctrina), entender que el legislador del art. 907 no tuvo aquella intención y, en cambio, interpretar que el alcance de la causal exculpatoria se “limita” a la **clasificación arancelaria razonablemente inexacta**; esto es, claramente, a la clasificación arancelaria que si bien resulta a la postre incorrecta o inexacta, sin embargo pudiera haberse determinado o escogido como resultado de un “comprensible” y admisible error o bien de una clasificación objetiva y cabalmente dificultosa, de modo que resultaran razonablemente justificados el error o la en definitiva indebida opción.

En ese entendimiento, será necesariamente -mientras subsista el texto del art. 957- la prudente apreciación del juzgador el factor determinante para dilucidar cuándo se habrá dado una “razonable” inexactitud en la clasificación del documentante o, por el contrario, una conducta (al menos)

ostensiblemente negligente en la elección de la P.A. que se consigna, suficiente fundamento de responsabilidad infraccional.

3.2.3.4.- Algunos aspectos atinentes al Sistema Informático María.

a) El Sistema Informático María y el art. 957.

En el SIM la declaración de la naturaleza, calidad y especie de la mercadería, esto es la descripción de sus características, se efectúa necesariamente -con mecanismos informáticos- mediante la asignación de códigos o dígitos que tienen textos preestablecidos, códigos que son posiciones SIM que a su vez resultan de aperturas más o menos complejas según el caso de las posiciones arancelarias de la Nomenclatura aplicable, eventualmente con “sufijos” que particularizan determinados detalles de la mercadería dentro de la posición. Ello, por ende, no permite una descripción más acabada o detallada de la mercadería que el indicado texto preestablecido, por lo que no sería posible estrictamente una clasificación arancelaria del documentante (por hipótesis inexacta), por un lado, y por el otro una descripción (por hipótesis completa y veraz) cuyos elementos permitirían una clasificación diferente por parte del servicio aduanero (por hipótesis correcta); por lo cual en principio y con dicho Sistema no podría tener aplicación el referido art. 957 del C.A..

No obstante, si se cumpliera la “generalización del SIM” y subsistiera dicho art. 957, en mi opinión debería contemplarse por el propio juzgador -siempre sobre la base de la doctrina del art. 902 del C.A. y además de lo previsto en el art. 960 del mismo código- la posibilidad de supuestos de exculpación dentro de los lineamientos de la “razonabilidad” de la clasificación SIM asignada por el documentante, en

cuanto éste, actuando con la diligencia y los conocimientos técnicos exigibles por su actividad, hubiera podido razonablemente considerar correcta dicha clasificación.

b) El Sistema Informático María y documentación requerida para un tratamiento arancelario especial.

En el SIM (por el momento no generalizado u obligatorio) se ingresan determinados datos (que proporciona el documentante) desde la terminal conectada al Sistema, tales como importador, despachante, vendedor, procedencia, origen, transporte, arribo, bultos, elementos cuantitativos, flete, seguro, valor, etc., y fundamentalmente la Posición SIM, la cual, además de consignar la clasificación constituye aquí la declaración comprometida de la calidad y especie de la mercadería que se presenta a despacho.

El SIM, que tiene almacenado el tratamiento tributario de la posición arancelaria consignada por el documentante y que armoniza el mismo con los datos cuantitativos y de valor también ingresados o declarados, liquida por ello los tributos correspondientes que el documentante paga antes del registro u oficialización del despacho, y luego el documentante toma la decisión de registrar u oficializar, una vez hecho lo cual se imprime el documento, se firma y se presenta ante la Aduana para su trámite pertinente (ello según el canal asignado -o en su caso debido- por el Sistema

en consecuencia del registro, en el régimen actual de selectividad), presentación que debe formalizarse con la constancia de pago de los tributos y la documentación complementaria (conocimiento, factura, en su caso garantía, y también en su caso documentación requerida para el eventual tratamiento tributario especial como certificado de origen, licencia arancelaria, certificaciones, etc.).

Al ingresarse la información, según la posición SIM consignada puede ser que ella tuviera previsto un tratamiento arancelario preferencial y/o de exención total o parcial que dependiera de la presentación de alguna documentación complementaria especial, de modo que en tal supuesto dicha posición SIM determina que el Sistema requiera (en forma de pregunta) si esa documentación obra con el documentante y/o si efectivamente se va a presentar, y en caso afirmativo que se la individualice del modo programáticamente previsto (luego, si el despacho se registra y firmado se presenta ante la Aduana, debe serlo juntamente con dicha documentación complementaria especial y con la restante u ordinaria, o en su caso la garantía sustitutiva).

La referida declaración sobre la existencia y/o individualización de la documentación aludida (que si se tiene hace aplicable el beneficio tributario) constituye una declaración exigible, ello en cuanto el SIM exige declarar si se cuenta o no con aquélla y, si se cuenta, consignar el dato identificatorio ⁽³¹⁾. De modo que, si ante el indicado requerimiento del Sistema, en vez

(31) Obviamente no será "necesario" que el Sistema recabe sobre la existencia de la certificación debida, recabando específicamente sobre el "tipo exacto e individualizado" de la certificación que el respectivo régimen requiera. Simplemente, ante la P.A. declarada (a cuyo respecto se prevea la exención siempre que se cuente con la respectiva documentación habilitante) el Sistema recaba sobre la existencia -o no- de documentación que haga aplicable la posible exención, siendo, en tales circunstancias, a cargo del documentante el conocimiento de la certificación particularmente debida; ello, claro está, en cuanto la certificación específica y su deber de presentación ante el organismo competente vengán reglamentariamente impuestos con carácter previo al ingreso de la información y de la declaración (caso, por ejemplo, de la Certificación Estadística Previa a la que se refieren las Resoluciones MEyOSP N° 1354/92 y SIC N° 439/92, para la aplicación de la Nota de Tributación N° 1 del Capítulo 48 de la N.C.M.).

de responder negativamente se ingresa la identificación de la documentación y/o certificación especial, ello significa, lisa y llanamente, que se ha declarado, sobre lo así exigible, en forma afirmativa y concreta, es decir demostrativa de que se pretende el beneficio tributario, y por ello, si de la comprobación que se efectúe (en tales casos, verificación documental obligatoria, canal naranja) **resulta una diferencia**, es decir si la documentación y/o certificación **no se presenta y/o no se presenta extendida en debida forma**, esa diferencia es encuadrable en el art. 954 en su inc. a) y/o eventualmente en su inc. b).

c) El SIM y los diferentes momentos y actos de oficialización y presentación del despacho.

Tales diferentes momentos y actos, y su orden (primero el registro u oficialización del despacho y después -una vez firmado-su presentación), son propios del SIM; en el sistema común o tradicional el registro presupone la necesaria previa presentación.

Luego, cabe preguntarse si es posible el registro u oficialización por el SIM y después la **no** presentación ante la Aduana.

Ello, **de hecho**, es obviamente posible. Entonces cabe preguntarse cuáles son o podrían ser las consecuencias en tal hipótesis.

Lo dicho interesa porque, por ejemplo, podría conjeturarse que si en consecuencia del registro se le asigna al despacho el canal rojo y la solicitud contuviera -sin dudas para el documentante- una declaración inexacta con alguno de los efectos de punibilidad (sea ello intencional, sea por error), el documentante tendría la posibilidad de evitar el juzgamiento de la infracción, sencillamente omitiendo su presentación (pues no habría cabalmente una declaración si ésta no se presenta firmada). Es más, siempre en conjetura, hasta podría

pretenderse registrar un nuevo despacho (con otro despachante), o bien solicitarse depósito de almacenamiento para reembarcar la mercadería, etc., etc.; es decir que, de hecho, se estaría lisa y llanamente "ignorando" (por parte del interesado) el registro efectuado y, en estos otros supuestos (segundo registro), aun realizarse una declaración veraz. En suma, admitir tal posibilidad sería admitir lisa y llanamente la especulación cuando fuera realidad la indicada conjetura y aun cuando se efectuara una declaración por error.

Me parece obvio que el SIM rechazaría tales segundos registros.

Pero cabe preguntarse en virtud de qué fundamento legal no se admitiría el segundo registro y, aun, qué tratamiento legalmente se le daría a la mercadería y de todos modos y en su caso a la declaración inexacta contenida en el primer registro.

Todos estos interrogantes se dan en virtud de que, como se adelantó, el SIM de hecho invirtió el orden previsto en el C.A. (arts. 234, 240 y cc., primero presentación y luego registro) y todo lo allí reglado respecto de la posibilidad de rectificación o de desistimiento válidos (arts. 224, 225, 236 a 239 y cc.) lo ha sido, evidentemente, en función de solicitudes ya presentadas y registradas. Luego, no pudiéndose legalmente rectificar ni desistir (y, aun en los casos excepcionales de posible desistimiento, en cuanto el mismo no borraría los efectos de una declaración inexacta), en el referido régimen del C.A. la declaración en su caso inexacta efectivamente existía (pues estaba presentada) y además era inalterable, por lo cual era claramente punible si encuadraba en alguno de los supuestos de punibilidad y no encuadraba en ninguno de los de exculpación. En cambio, con el sistema informático, si la declaración no se presenta y por ende no hubiera declaración inexacta (porque sin presentación no habría declaración ninguna), no

sólo no habría infracción sino que (por la misma razón) tampoco podría impedirse una nueva solicitud de destinación (me refiero al impedimento legal, ya que -correctamente y como aquí se adelantó- el Sistema sí obstará a la nueva solicitud pues la mercadería habrá quedado afectada a la solicitud inicialmente registrada y ello por bloqueo del conocimiento).

En mi opinión, *en principio*, la Aduana, por una parte, podría continuar el trámite "de oficio" (art. 230 del C.A.), ello a partir de la declaración ya registrada pero no presentada. Si el interesado compareciera ante la citación, debería en principio presentar su declaración ya oficializada (no tendría otra alternativa posible o lógica dentro del contexto legal, fundamentalmente porque la declaración es inalterable), con lo que se daría la prueba documental de la eventual declaración inexacta a los fines de formalizar la pertinente denuncia, no correspondiendo -razonablemente- considerar la posibilidad de rectificarse la declaración, aun antes de la citación del trámite de oficio, después de la asignación de canal. Si el interesado, en cambio, no compareciera, el trámite debería continuar en los términos de los arts. 417 y ss. del C.A. en cuanto en tal supuesto se tendría por no efectuada la solicitud, precisamente para poder continuar el trámite de destinación, pues a ese fin -dar efectiva destinación, sea por solicitud sea de oficio- está dirigido el régimen en su conjunto. Luego, si en esta instancia el interesado compareciera debería -como en el caso anterior- presentar su declaración ya oficializada con los indicados efectos que ello acarrearía; y si no compareciera, el trámite llegará legalmente hasta la pérdida -para el interesado- de la mercadería que pasará a propiedad de un tercero.

Queda claro, por lo tanto, que de ningún modo podría admitirse -ni por el Sistema ni legalmente- un segundo y/o diferen-

te registro de una solicitud de importación para consumo que ya tuviera un primer registro o bien el registro de una solicitud respecto de mercadería que ya hubiera sido objeto de otra solicitud registrada u oficializada (pretensión que se daría como consecuencia de que la solicitud ya registrada no hubiera sido presentada), sencillamente porque, aunque no presentada, de todos modos la declaración oficializada (sólo oficializada) debe reputarse inalterable (sin que deba admitirse la posibilidad de rectificación una vez que se asignó canal), y un segundo registro constituiría evidentemente una alteración injustificada. Por lo tanto, o se presenta -en algún momento del trámite- la solicitud registrada (con el registro inicial), o el trámite sigue de oficio hasta el final y sin el interesado.

Más compleja es la consideración de la declaración inexacta infraccional que estuviera contenida en la declaración registrada y no presentada. Entiendo que el Sistema, aunque en principio contenga algunos, debería profundizar sus mecanismos de seguridad de ingreso (identificación cierta de que los datos de declaración exigible no pudieran sino provenir de determinado despachante y determinado importador y/o de quien tuviera derecho a disponer de la mercadería) de modo tal que la oficialización de un despacho fuera tan perfectamente atribuible a las personas indicadas como documentantes, que por ello pudiera darse cabalmente la presunción de que efectivamente la declaración fue por ellas realizada y por ende que su presentación documental y/o material sólo tuviera el efecto de la continuación del trámite de verificación -en su caso- y de retiro de la mercadería. Mientras tanto, si se presentaran supuestos de esta naturaleza habrá que analizar las particularidades de cada caso, en orden a atribuir responsabilidad (y a quién) o no, por la eventual inexactitud encuadrable en el art. 954.

III.- Conclusiones

El objetivo de este trabajo ha sido intentar dar respuesta legal a diversas situaciones que se dan habitualmente, en mayor o en menor medida, de modo conflictivo. Las respuestas no pueden sino -obviamente- circunscribirse en el régimen legal vigente, pero todo lo expuesto es a mi juicio

-entre otros aspectos aquí no contemplados- suficientemente merecedor de una consideración especial en una eventual (y yo diría necesaria) modificación del Código Aduanero, modificación que tendrá que receptar forzosamente todas las innovaciones que se han venido dando en materia operativa y en materia de declaración informática.