

¿UNA INFRACCIÓN DE TIPO MUY ABIERTO?

(La declaración inexacta del valor de exportación)

POR DANIEL ZOLEZZI

SUMARIO

- I. La cuestión.
 - I.1) La infracción.
 - I-2) La declaración. Obligación del administrado.
 - I-3) El valor de exportación.
- II. De la noción “teórica” y de la noción “positiva” del valor en aduana.
- III. La figura y su problema. Lo procesal y el fondo. Panorama de la práctica aduanera.
- IV. Las “circunstancias o elementos” que deben declararse. Algo de semántica. Norma general y norma individual.
- V. Valorar, tarea fiscal. La declaración. Doctrina.
- VI. “Lo que resultare de la comprobación”.
- VII. Una interpretación administrativa de elasticidad inconstitucional.
- VIII. Grandes diferencias de valor y el artículo 954. Las causas “Holgado”.
- IX. Sujetos del derecho aduanero. Manipulación de precios. Falta relativa al desempeño de la actividad.

I. LA CUESTIÓN.

Una situación muy particular - que da lugar a sumarios aduaneros - es aquella en la cual el ente fiscal imputa que se declara inexactamente el valor de exportación, por el mero hecho de que dicho valor no coincide con el que la aduana *estima* que debe atribuírsele a lo exportado conforme al artículo 735 del Código Aduanero.

Teniendo en cuenta que esa norma establece una noción teórica del valor - basada en el precio que *se pactaría* en una venta celebrada en condiciones ideales - y, también, que no existe prueba de que el valor declarado sea inexacto, tal imputación me resulta arbitraria.

tación me resulta arbitraria.

Comienzo resumiendo lo siguiente: 1º) cuál es la figura imputada; 2º) en qué consiste la declaración aduanera; y, 3º) cómo se determina el valor de las mercancías que se exportan.

I-1) La infracción.

El artículo 954 del Código Aduanero dice así: “1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones aduaneras de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resul-

tare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, *produjere o hubiere podido producir*:

a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de dicho perjuicio.....

b).....

c) El ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que realmente correspondiere, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de la diferencia.

2. Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1, *se aplicará la pena que resultare mayor*".

I-2) La declaración. Obligación del administrado.

Quien realiza una importación o exportación debe declarar "toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero *el control de la correcta clasificación o valoración de la mercadería* que se trate". Así lo establecen los artículos 234.2 y 332.2 y concordantes del Código Aduanero.

Tal declaración tiene por fin que la aduana ejerza "*el control de la correcta clasificación o valoración de la mercadería*", porque esas tareas inciden directamente en el tratamiento tributario que ella recibe. De allí, la sanción que prevé el artículo 954.

Sobre el mismo mucho se ha escrito y mucho puede escribirse, puesto que comprende la posible inexactitud de distintos datos. Me limitaré a los atinentes al valor de exportación, pues el valor de importación se rige por reglas distintas, siendo diferente también, en alta medida, la cuestión infraccional (esperamos abordarla en otra oportunidad).

I-3) El valor de exportación.

No se determina "objetivamente". Es un valor *teórico* que fija la aduana en forma *estimativa*,

conforme a ciertos parámetros fijados por ley. Veamos.

El artículo 735 del Código Aduanero dice que es el que se conviene "...entre un comprador y un vendedor *independientes* uno de otro". "El precio de la mercadería constituye la única prestación efectiva del comprador" y "no está influido por relaciones comerciales, financieras o de otra clase" (artículo 742).

En otras palabras: se determina teniendo en mira el precio que las mercaderías *deberían tener*. Así, puede suceder que el precio al que *realmente* se vendan no coincida con el valor que la ley les atribuye, *teórico* o, si se quiere, *ideal*.

Demás está decir que - en ese caso - es el último de esos valores el que se toma en cuenta a los efectos de liquidar los derechos de exportación. Y ¿cómo se llega a ese valor *teórico*? Por ejemplo, "a partir de la cotización internacional de la mercadería" (art. 748 Código Aduanero). En buen romance, teniendo en cuenta *valores usuales en el mercado*.

II.- DE LA NOCIÓN "TEÓRICA" Y DE LA NOCIÓN "POSITIVA" DEL VALOR EN ADUANA.

Antes de seguir adelante, conviene echar un vistazo a estas dos concepciones de la valoración. De la *teórica*, algo llevo dicho. Se basa en la Definición de Bruselas, tratado de 1953 que inspiró durante largos años nuestras normas de valor, tanto en importación como en exportación. Así sucedió, inclusive, en el Código Aduanero de 1981 que los reglaba, respectivamente, en los artículos 641 a 650 y 735 y concordantes.

Se bifurcaron sus senderos en 1988, al adherir nuestro país - en materia de importación - al código de valor del GATT, mediante la ley 23.311. Ello aparejó la derogación de los artículos 641 a 650 del Código Aduanero¹.

Este tratado establece una noción "*positiva*" del valor de importación, basada en el "*precio realmente pagado o por pagar por las mercan-*

1. El nombre de ese código es el de "Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT" y, actualmente, lo aloja en nuestro derecho la ley 24.425.

cias importadas” (artículo 1). Como se ve, se sitúa en las antípodas del valor *teórico o usual de mercado* que rige en materia de exportación.

En importación, la noción *teórica* del valor, ampliamente difundida hasta la década del ochenta, fue desplazada del escenario universal. Más de 150 países emplean la noción *positiva* que instauró el código de valor del GATT.

En cambio, no existe un convenio internacional que se ocupe del valor de exportación y, además, son muchos los países que no cobran derechos a la exportación. Así, la antigua noción *teórica*, sobrevive en nuestro ordenamiento a ese sólo efecto: valorar las mercancías que se exportan.

III.- LA FIGURA Y SU PROBLEMA. LO PROCESAL Y EL FONDO. PANORAMA DE LA PRÁCTICA ADUANERA.

Para acercarnos al problema, permítaseme un ejemplo relativo al valor de importación que, como dije, consiste en el *“precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas”*.

Si un importador declarase un precio respaldándolo con una factura y la aduana comprobara - a través de la contabilidad de dicho importador y de la correspondiente documentación bancaria - que tal factura fuera falsa y el verdadero precio mayor, la declaración diferiría *“con lo que resultare de la comprobación”* (artículo 954). *Estaríamos allí ante un cotejo objetivo de datos “mensurables”*.

Vuelvo al valor de exportación. Aquí, la tarea de la aduana es otra. Consiste en cotejar el precio declarado con el valor *teórico* que establece la ley para liquidar los tributos y recaudarlos.

Ahora bien, si el ente fiscal considera que, cuando el valor *teórico* es superior al declarado - además de incrementar la base tributaria - debe imputar la infracción del artículo 954, la cosa es grave.

Así, el tipo infraccional se hace tan amplio

como lo es el grado de discrecionalidad del que goza el fisco para estimar el valor de las mercancías exportadas.

Es importante destacar lo que dicen las Notas Explicativas de la Definición de Bruselas, que inspira al Código Aduanero en este punto. Dicen, en su Capítulo IV, que la noción *teórica* es: **“el precio al que se vendería la mercadería que se ha de valorar en condiciones determinadas”** (cursivas mías).

Digo, de paso que en materia *procesal*, lo punitivo y lo tributario pueden ir de la mano sin inconveniente alguno. El art. 1094 d) del Código Aduanero dice que la apertura del sumario debe disponer también *“la liquidación de los tributos que pudieren corresponder”*. Y el 1103 agrega que la vista sumarial notifica asimismo la liquidación tributaria.

Ahora bien, *no implica que lo tributario y lo infraccional sean inescindibles*. El 1094 d) dice que se notifique *“la liquidación de los tributos que pudieren corresponder”*. Porque, con algunas infracciones, *no corresponde*. Además, no existe una norma inversa que diga, por ejemplo, que con las liquidaciones tributarias se corra la vista sumarial. La discrepancia en el campo del impuesto aduanero, no constituye *per se* una infracción.

Veamos lo que dice un autor que goza del amplio panorama que le confieren los estrados del Tribunal Fiscal, que integra. En la práctica - dice Sarli - *“no siempre el ajuste del valor de exportación apareja la denuncia infraccional*. No obstante, señala que: *“en los casos en los que sí se ha formulado dicha denuncia, el juez aduanero interviniente...cuando confirmó el aludido ajuste de valor, a la vez - y casi invariablemente - impuso condena por la infracción denunciada, y ello ...exclusivamente por la diferencia entre el “valor” documentado y el “valor” resultante del ajuste conformado, pero no por haberse considerado (acreditado) una diferencia entre el “precio” documentado (declarado) y el (mayor o menor en su caso) “precio” comprobado (precio real de la operación)”*².

2. SARLI, Jorge C. “Inadmisibilidad del valor de exportación” en “Estudios de Derecho Aduanero – Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine”, Lexis Nexis, Bs. As. 2007). Pese al título, el trabajo se refiere a valores de exportación e importación; el párrafo citado es ejemplo de ello.

En síntesis: si bien no siempre lo tributario conlleva lo infraccional, cuando lo arrastra, la probabilidad de condena es alta.

IV.- LAS “CIRCUNSTANCIAS O ELEMENTOS” QUE DEBEN DECLARARSE. ALGO DE SEMÁNTICA. NORMA GENERAL Y NORMA INDIVIDUAL.

Los artículos 234.2 y 332.2 y concordantes Código Aduanero imponen el deber de declarar “toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero *el control de la correcta clasificación o valoración de la mercadería que se trate*”.

Creo poder coincidir con el lector, en que las “*circunstancias o elementos*”, a los que se refieren dichos artículos, *son datos objetivos – comprobables o mensurables – y no apreciaciones subjetivas del administrado*.

Para corroborarlo acudo, al Diccionario de la Lengua Española. Dice que “circunstancia” es: “Accidente de tiempo, lugar, modo, etc., que está unido a la sustancia de algún hecho o dicho. Calidad o requisito.” Y que “elemento” significa: “Fundamento, móvil o parte integrante de algo...En una estructura formada por piezas, cada una de estas... Cada uno de los componentes de un conjunto” (hay más acepciones de ambas palabras, pero ajenas al sentido en el que las emplean los artículos 234.2 y 332.2 del Código Aduanero).

Las que cito, confirman que dichos textos reclaman que el administrado suministre, simplemente, datos.

Voy ahora, en igual fuente, a “dato”: “Antecedente necesario para llegar *al conocimiento exacto de algo* o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho”. Ese es el rol que desempeñan los “elementos o circunstan-

cias” a los que se refiere el Código Aduanero. El administrado suministra “*antecedentes*” que permiten llegar “*al conocimiento exacto de algo*” (subrayo aquí que el valor de exportación no es exacto, sino que lo establece en cada caso concreto la discrecionalidad administrativa).

Los datos que suministra el exportador son, pues, *antecedentes* que sirven “para deducir las consecuencias legítimas de un hecho”. De ellos el fisco deduce las consecuencias jurídicas correspondientes.

El artículo 954 sanciona las declaraciones “que difieran con lo que resultare de la comprobación”. ¿Y qué es comprobar? El Diccionario dice: “Verificar, confirmar la veracidad o *exactitud* de algo”. Tal el léxico del Código Aduanero. El artículo 954 encabeza un Capítulo llamado “Declaraciones *inexactas* y otras diferencias injustificadas”.

La norma general (artículo 735 y siguientes del Código Aduanero) dice que los derechos de exportación se liquidan en base a un valor teórico y encomienda a la aduana *el dictado de la norma particular* (artículo 332). Es decir, que valore cada exportación concreta.

Ruego que se me excuse, en algo tan simple, traer a colación a Kelsen: “La Constitución regula la legislación o sea la creación de normas jurídicas generales bajo la forma de leyes. Las leyes regulan a su vez los actos creadores de normas jurídicas particulares (decisiones judiciales, actos administrativos...)”³.

A la aduana le incumbe emitir la norma particular que valora y clasifica la mercadería. El administrado debe aportarle información para que realice esa tarea, en forma veraz y - cuando quepa - exacta⁴. Pero no puede exigírsele al particular que se subroga en la función fiscal, declarando *exactamente* un valor que la aduana ha de fijar *estimativamente* conforme a la norma general.

3. KELSEN, Hans, “Teoría Pura del Derecho”, Eudeba, 1971, págs. 43/44.

4. Un declarante puede ser veraz, sin ser exacto, porque aún no está en condiciones de serlo. Por ejemplo, un importador que declara que - como condición de venta de las mercancías que adquiere - abonará un canon que se calculará en base al precio de reventa en el mercado interno de dichas mercancías (todo, conforme al artículo 8.1.c) del Código de Valor del GATT). Sin ser exacto, es veraz, sentando las bases de liquidación del tributo.

V.- VALORAR, TAREA FISCAL. LA DECLARACIÓN. DOCTRINA.

El artículo 332 del Código Aduanero es claro al poner en cabeza del ente aduanero la responsabilidad de valorar.

Barreira, afirma que: "...la declaración tiene la función de una mera colaboración con la aduana para que ésta tenga una guía que le facilite su tarea, la que de todas maneras le queda reservada en todos los casos. En otras palabras, el importador o exportador *cumple con su deber informando de manera completa y veraz* todos los elementos necesarios para que la aduana realice una correcta clasificación y valoración..."⁵ (cursivas mías).

Análogamente, Camauër dice: "...si bien los importadores y exportadores efectúan una declaración en la cual se indica...un valor o precio de la mercadería...tanto la clasificación como la valoración son funciones privativas y excluyentes del servicio aduanero"⁶.

En esa línea, dice un autor español: "Las autoridades aduaneras podrán comprobar los datos y documentos y la veracidad y autenticidad de las declaraciones admitidas por ellas, procediendo a realizar: 1) Un control documental referido a la declaración y documentos adjuntos, pudiendo exigir al declarante la presentación de otros documentos que faciliten la comprobación de la exactitud de los datos contenidos en la declaración. Por ejemplo, contratos, catálogos, informes, planos, etc."⁷.

VI.- "LO QUE RESULTARE DE LA COMPROBACIÓN".

El artículo 954 sanciona la diferencia entre

los datos que aporta el declarante con "lo que resultare de la comprobación": su inexactitud cuando se los coteja con otros datos que prueban una realidad distinta.

Pero no sanciona la diferencia que puede existir entre un precio real de venta al exterior y el valor *teórico* al que la aduana considera que debió haberse vendido.

Una situación similar a la que aquí trato se presenta en importación, cuando la aduana rechaza un valor en virtud de lo dispuesto por Decisión 6.1, norma que es complementaria del Código de Valor del GATT (ambos aprobados por ley 24.425).

Dicha Decisión autoriza a la aduana a rechazar un valor de transacción, *cuya falsedad no está comprobada*, pero cuya verosimilitud tampoco se consigue demostrar⁸. A veces, ese rechazo ha generado también un sumario por infracción al artículo 954. Y esto se parece a nuestro problema. Porque tampoco hay *comprobación de inexactitud*, sino un apartarse del precio declarado porque existe una norma que así lo autoriza.

Al respecto, Camauër sostuvo que: "La comprobación de tal inexactitud está a cargo de la aduana y sujeta a los principios del derecho penal y procesal penal. Por lo tanto estamos frente a un hecho *que debe ser probado* por la administración aduanera si pretende sancionar a un importador bajo este encuadre legal"⁹.

Coincido con dicho autor y con Sarli, cuando, al votar en "Fullerton S.R.L", dijo: "Efectuada la correspondiente investigación, desestimado el valor declarado y *no habiéndose acreditado la falsedad del precio, no corresponde imponer condena por infracción al art. 954*"¹⁰ (las cursivas, en ambas citas, son mías).

5. BARREIRA, Enrique C., "La "Solicitud de Destinación Aduanera y la "Declaración Aduanera" " "Revista de Estudios Aduaneros", N° 14, pág. 115.

6. CAMAUËR, Fernando, "La declaración aduanera", "Revista de Estudios Aduaneros", N° 3.

7. ABAJO Antón, Luis Miguel "El Despacho Aduanero", Ed. Fundación Confemetal, pág. 247.

8. Me ocupé extensamente de la Decisión 6.1 en el Capítulo X de mi obra "Valor en Aduana", Editorial La Ley, 2ª edición, 2008.

9. CAMAUËR, Fernando, "La punibilidad de la declaración de valor de importación. Discrepancia en el seno del Tribunal Fiscal de la Nación", Revista de Estudios Aduaneros N° 18, pág. 33.

10. Citado en el trabajo que menciona la nota anterior.

VII.- UNA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA DE ELASTICIDAD INCONSTITUCIONAL.

Comencé relatando una experiencia de casos en los que - sin inexactitud comprobada, por mera diferencia de criterio - se imputó la infracción del artículo 954. El trabajo que cité del Dr. Sarli da cuenta de la existencia de un cierto número de casos análogos¹¹.

Existe pues, gústenos o no, otra interpretación del tipo infraccional del artículo 954. Sería ésta: cuando el valor declarado no coincide con el que la aduana *teóricamente* estima que corresponde a las mercancías exportadas - o bien cuando esa diferencia de valores alcanza una cierta entidad - se está “una declaración que difiere con lo que resulta de la comprobación” (art. 954).

De ser ella posible, la inexactitud en el valor de exportación se transformaría en una infracción de 360 grados, o, si se quiere, de 359. En efecto, quien declarase se encontraría en el centro de un círculo de posibilidades y, de no cortarlo con un radio exacto, estaría en infracción. Que consistiría en no prever con toda precisión el valor que la aduana habría de fijar en un marco *teórico*.

Se me podría objetar que sólo apreciables diferencias de precio podrían dar pie a la imputación, achicándose así - algo - el riesgo sumarial. Pero ese apreciar diferencias es igualmente subjetivo, de modo que contribuyente seguiría sentado en el centro de su círculo caucasiario.

Creo que tal interpretación es insostenible y contraria a garantías de raíz constitucional.

El artículo 954 sanciona aquello que se declaró y que difiere con lo que resulta de la comprobación. Y comprobar es: “verificar, confirmar la veracidad o *exactitud* de algo”. Es cotejar datos.

El artículo 894 del mismo cuerpo legal dice que la calificación de “un hecho como infracción aduanera requiere que, previamente a su realización, se encuentre previsto como tal en las disposiciones de este Código”. No saber, al declarar, el

valor de exportación que va a estimar la aduana no está previsto como infracción en “este Código”. Punirlo, **es penalizar por analogía**. Y esto lo prohíbe el artículo siguiente (895 del Código Aduanero).

Y traigo aquí la opinión del siempre recordado - por mí y por todos en esta Revista - Juan Patricio Cotter Moine quien dijo que la “*amplitud* e imprecisión de la descripción de las conductas punibles va en desmedro del principio de legalidad consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional” (“Observaciones al Código Aduanero del MERCOSUR”, Revista de Estudios Aduaneros, N° 9, pág. 33, cursivas mías). La *amplitud* que adquiriría la conducta que castiga el artículo 954, de aceptarse la mala interpretación que aludo, lo haría claramente inconstitucional.

Agrego, con Soler que: “La primera norma para la recta interpretación de la ley penal está dada por la naturaleza específica de esta ley con relación a otras leyes: las disposiciones penales son exhaustivas, un código penal no es un producto sino una suma, una mera yuxtaposición de incriminaciones cerradas, comunicadas, entre las cuales no hay más relaciones que las establecidas por las mismas disposiciones. La zona entre una y otra incriminación es *zona de libertad* (art. 19 C.N) y las acciones que en ella caigan son acciones penalmente irrelevantes.”¹²; (cursivas mías).

Además, de admitirse que el artículo 954 castigara la mera discrepancia en la apreciación subjetiva del valor, se vulneraría el precepto del artículo 19 de la Constitución. Vuelvo a Soler: “La tipicidad como característica del derecho penal moderno expresa, según Beling, esa necesidad *de que los delitos “se acuñen en tipos” y no en vagas definiciones genéricas*” (cursivas mías)¹³. De admitirse que el artículo 954 sanciona a quien no declara con exactitud - o con suma aproximación - el valor de exportación que la aduana va a estimar en base a una *teoría* de ese valor, dicho artículo se transformaría en una de esas “vagas

11. Ver cita 2.

12. SOLER, Sebastián, “Derecho Penal Argentino”, Tomo I, pág. 145, Ed. Tea, 1953.

13. SOLER, Sebastián, op. cit., Tomo II, pág.165.

definiciones genéricas” que Beling censura y que Soler encuentra repugnantes a la Constitución.

Sigue el citado tratadista: “La ley penal moderna, correctamente hecha, no dirá, pues: “el ladrón sufrirá tal pena”, sino que definirá la acción que constituye al sujeto en ladrón y solamente a través de esa acción podrá considerarse la culpabilidad del sujeto... Conforme a las características destacadas, queda subrayada una de las funciones más importantes del tipo penal, *su función limitadora*. La función limitadora del tipo penal debe ser entendida en distintos sentidos. Desde luego el más importante es el que hemos señalado preferentemente al establecer la relación entre nuestro Derecho Penal y el artículo 19 de la Constitución Nacional. Ello encierra una garantía fundamental para la convivencia ordenada y, bien claro está, nos muestra la historia y, desgraciadamente, también la actualidad, cuáles y cuántos peligros se agazapan en el abandono de esos principios”¹⁴.

En el mismo orden de ideas, Jiménez de Asúa sostiene: “El tipo legal se mantiene en el derecho punitivo del liberalismo y funciona con doble resultado: no sólo garantiza la igualdad, puesto que ante el delito en particular no hay privilegios personales, sino que refuerza el derecho de libertad del hombre, llevando hasta sus últimas consecuencias el principio *nullum crimen, nulla poena sine lege* con la nueva máxima de “no hay delito sin tipicidad” (“Tratado de Derecho Penal”, Tomo IV, págs. 167/168).

VIII.- GRANDES DIFERENCIAS DE VALOR Y EL ARTÍCULO 954. LAS CAUSAS “HOLGADO”.

Por todo lo expuesto, tengo distintos pareceres respecto de las causas “Holgado” resueltas por distintas Salas del Tribunal Fiscal. No coincido con la condena dictada por la Sala G el 28-6-07. Estoy de acuerdo, en cambio, con la absolución que pronunció la Sala E el 13-4-07. Ambos fallos se publicaron en el N° 18 de esta

Revista, págs. 183 y 175, respectivamente.

En el primero de ellos, se castigó con la pena prevista por el artículo 954 a quienes declararon valores cuya inexactitud se consideró probada por el hecho de ser muy inferiores a otros de mercancías idénticas a las importadas (diferencias del 136,32 % al 455,56 % entre un valor y el otro).

Si bien se trataba de valores de importación, guardan relación con nuestro caso (se los descartó aplicando la Decisión 6.1 y se valoró lo por el precio de mercancías idénticas; remito a lo dicho en el punto VI).

Veamos pasajes sustanciales del fallo condenatorio, extraídos de los votos de los Dres. Sarli y Krause Murguiondo. Dijo el primero: “...es admisible entender que aunque no esté fehacientemente acreditada esa inexactitud es “suficiente” constatar una “considerable y/o importante magnitud” de diferencia entre los precios declarados y los precios de “antecedentes” comparables, que no fue explicada razonable o aceptablemente. En el caso de *autos se dio una enorme diferencia en menos entre los precios declarados y los precios de los antecedentes sin explicación alguna al respecto*. Por ello, corresponde considerar que se ha configurado la infracción del art. 954 del Código Aduanero” (cursivas mías).

El segundo, a su vez, sostuvo: “La exposición de motivos del Código Aduanero recuerda al referirse al artículo en cuestión que se “suprime la calificación de “falsa” que contiene el tipo vigente y “reemplaza esa expresión por la de “declaración inexacta” que es más acorde con el carácter de las infracciones aduaneras”. Que a juicio del suscripto, pueden existir “declaraciones erróneas o inexactas” del precio o valor de una mercadería, que no necesariamente deban requerir para su existencia la presencia adicional de una falsedad ideológica de un documento o su falsificación material. *Es así que los precios absurdos, viles, irrisorios o poco creíbles y no razonablemente explicados, pueden llegar a configurar, cuando el servicio aduanero demuestre el valor real de la mercadería, un supuesto de*

14. SOLER, Sebastián, op.cit., Tomo II, págs. 165/166.

declaración errónea o diferencia no justificada punible.” (cursivas mías).

Como dije, estoy en desacuerdo con ese fallo. En cambio, coincidí con la Dra. García Vizcaíno, cuando, en la segunda causa “Holgado”, sostuvo: “...sólo es materia del sub lite la condena de naturaleza penal, que propongo que se revoque con relación a la apelante, atento a que la aduana no ha impugnado la autenticidad de la factura, sino que ha aplicado el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT)...”.

En esa causa - aunque adhirió al voto precedente por otros fundamentos - la Dra. Winkler deslizó la misma postura que la Sala G, cuando dijo: “Si bien es cierto que la aduana no hubo de tachar de falsedad la factura, ello no es óbice para endilgarle a la actora la infracción prevista y penada por el artículo 954, ap. 1 inciso a) y c) del Código Aduanero, puesto que el tipo infraccional prevé una declaración inexacta y no falsa.”

Llegado este punto, aclaro – tal vez sea innecesario - que no soy insensible a los precios viles en aduana. Todo lo contrario. En un antiguo trabajo, titulado “Límite constitucional a la subfacturación aduanera”¹⁵, propicié su rechazo como base de valoración. Ese artículo se publicó años antes de que la Decisión 6.1 fuera aprobada en el Acta de Marrakech y, por ende, mucho antes, también, de que la ley 24.425 la introdujera en nuestro derecho. Es decir, antes que naciera la norma que expresamente autoriza ese rechazo.

Sin embargo, aún convencido de que casi todas las declaraciones de valor irrisorias son inexactas - y, seguramente, falsas –lo estoy también de que no hay sanción posible si tal inexactitud no se “comprueba”, tal como lo exige el artículo 954.

Lo inexacto, según esa norma, anida en **la misma operación involucrada. Entre lo que en ella se declara y en ella se comprueba. La inexactitud nunca puede radicar en la diferencia que va entre el precio de una operación y el**

que se estipula en otra. Esto, aunque el último parezca más creíble.

Porque aquí rigen los principios del derecho punitivo. Ente ellos, los de tipicidad y veda de analogía que norman los artículos 894 y 895 del Código Aduanero.

El Dr. Sarli, en su voto mencionado, dice que el importador tuvo la oportunidad de arrimar razones en favor del valor declarado, en virtud de la Decisión 6.1. Es cierto. Dice también que ellas no persuadieron al fisco a aceptar esa declaración. Muy bien. Pero eso no prueba su inexactitud¹⁶. La Decisión 6.1 tuvo la finalidad de atraer hacia el Acuerdo a los países en desarrollo. Y les da – no sólo a esos países, sino a todos – un arma para combatir la subfacturación. Pero nada dice de infracciones, tema que ni siquiera roza. Y no se propuso invertir los principios del orden punitivo.

IX.- SUJETOS DEL DERECHO ADUANERO. MANIPULACIÓN DE PRECIOS. FALTA RELATIVA AL DESEMPEÑO DE LA ACTIVIDAD.

Cuando el fisco tiene la convicción de que un Sujeto del derecho aduanero - como lo son los despachantes y los exportadores conforme a la Sección I del Código - tergiversan valores, tiene otra vía para sancionarlos.

Es la que habilitan, respectivamente, los artículos 47 y 100 de dicho cuerpo legal, que prevén las penas de apercibimiento, suspensión de hasta dos años y eliminación del registro respectivo. Ellas se gradúan según “la índole de la falta cometida, el perjuicio ocasionado o que hubiere podido ocasionarse y los antecedentes del interesado”.

Tales faltas no son las “Infracciones Aduaneras” de las que habla el Título II de la Sección XII del Código. Las sanciones disciplinarias se legislan separadamente, en los Capítulos que reglan las distintas actividades

15. ZOLEZZI, Daniel, “Límite constitucional a la subfacturación aduanera”, revista El Derecho, Tomo 145, pag. 850.

16. Esto se desarrolla extensamente en el capítulo X de mi libro citado en la nota 8.

vinculadas con la aduana: despachantes, agentes de transporte, apoderados generales y dependientes, e importadores y exportadores. Todos esos capítulos contienen sanciones iguales a las ya mentadas de los artículos 47 y 100 (despachantes e importadores y exportadores).

Ellas, como dice Bonzón, “deben ser consecuencia de faltas no equiparables a las contravenciones o infracciones previstas en el Código Aduanero¹⁷.

Claro que, a veces, un mismo hecho puede dar lugar a una infracción aduanera y a una falta profesional. Pero, en general, la primera no aparea la segunda. Sin embargo, las resoluciones condenatorias por infracciones aduaneras se anotan como antecedentes en el Registro de la actividad correspondiente. Y la reiteración de condenas puede llevar, sí, a una sanción de tipo profesional.

Bajo la vigencia de la ley 17.325 – análoga en este punto al Código – se condenó a despachantes que declararon valores amañados, mediante resoluciones aduaneras que fueron confirmadas por la entonces Secretaría de Hacienda.

Alsina, Barreira, Basaldúa, Cotter Moine y Vidal Albarracín, recuerdan el caso de una “suspensión por veinte días, por documentar mercancías sobrevaloradas con groseras diferencias

que, de acuerdo a las circunstancias del caso, excluían la posibilidad de suponer que tal sobrevaloración le hubiera pasado inadvertida, existiendo además importante perjuicio fiscal”. Además, se tuvo en cuenta que: “Por otra parte, *tan solo tres meses antes, el mismo despachante recurrente había documentado en dos oportunidades la misma mercadería, con valores que arrojaron para los ahora cuestionados groseras diferencias que descartaron la posibilidad de suponer que ellas le pasaron inadvertidas*” (cur-sivas mías)¹⁸.

Creo que sanciones de ese tipo deben adecuarse al grado de credibilidad – mejor dicho, de falta de credibilidad - de los valores en juego y de que ello se reitere.

Exportadores y despachantes son, según la Sección I del Código, “Sujetos” del derecho aduanero. Además, sobre los segundos recae la responsabilidad de ser “auxiliares del comercio y del servicio aduanero” (Título II). Ninguno de ellos vive ajeno a los valores reales del comercio internacional.

Las mentadas sanciones son suficientemente disuasorias. La suspensión y – eventualmente - la exclusión del registro deberían desalentar a quienes encaren con poca seriedad una actividad gravitante en el comercio exterior de la Nación.

17. BONZÓN, Juan Carlos “Derecho Infraccional Aduanero”, Ed. Hammurabi, 1987.

18. Alsina, Barreira, Basaldúa, Cotter Moine y Vidal Albarracín, “Código Aduanero – Comentarios, Antecedentes y Concordancias” T°. I, pág. 258; resolución 1259/79, confirmada por resolución 146/80.