

# LA RESPONSABILIDAD DEL DESPACHANTE DE ADUANA EN LA DECLARACIÓN DE VALOR DE IMPORTACION

POR FERNANDO G. CAMAUËR

## SUMARIO

- I. Antecedentes
- II. Criterios para juzgar la responsabilidad.

### I. ANTECEDENTES

La Revista de Estudios Aduaneros, en su N° 18 (primer semestre del año 2007), págs. 175 y 183, publica dos sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación con pronunciamientos disímiles respecto a la responsabilidad del despachante de aduana en la declaración de valor de importación.

Estas decisiones me llevan a examinar la cuestión a la luz de las consideraciones más salientes de los respectivos fallos, que paso a reproducir.

**Sentencia del 13/4/2007 en autos “Holgado Alejandra Marcela c/Dirección General de Aduanas” Causa 22560-A Sala E.** El Tribunal mantiene el criterio absolutorio respecto a la actuación del despachante, que viene sosteniendo invariablemente desde hace cuarenta años y que mereciera consagración en diversos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia. Expresa en este sentido:

*“11. Por consiguiente, 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 Aduaneros y Comercio*

*(GATT), ya que ese Acuerdo del año 1947 contempla un régimen de valoración en aduana de la mercancía importada basado en su “valor real” o de mercaderías similares, siendo el “valor real” (noción positiva de valor) el “que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia”. Asimismo, contempla que cuando sea imposible determinar el valor real de conformidad con lo expresado, “el valor en aduana debería basarse en el equivalente comprobable que se aproxime más a dicho valor” (del voto de la Dra. García Vizcaíno al cual adhirieron las Dras. Winkler y Musso).”*

*“12. Esto quiere decir que la administración fiscal puede determinar el valor en aduana de la mercadería, apartándose del valor documentado por la normativa del GATT, sin que por ello necesariamente se tipifique la infracción prevista y reprimida por el art. 954 del C.A., que requiere que en el caso específico se demuestre fehacientemente que la declaración difiera del resultado de la comprobación (del voto de la Dra. García Vizcaíno al cual adhirieron las Dras. Winkler y Musso).”*

*“13. Al no observarse que la despachante de aduana se hubiera apartado de la documentación complementaria, se aplica la doctrina de la Corte Suprema, in re “Garibotti, Armando” (Fallos, 287:191), acerca de que queda, en principio, exento de responsabilidad el despachante de aduana que cumpliendo con las obligaciones a su cargo, se atiene a lo manifestado por el importador y a lo que resulte de la documentación complementaria, salvo que incurra en hechos personales que lo comprometan. Se produce, como ha dicho la C.N. Cont. Adm. Fed. Cap., Sala 4, in re “Nadia S.C.A.”, del 28/4/83, “una inversión de la carga de la prueba, correspondiendo al despachante la obligación de probar la existencia de causales de exculpación”. En igual sentido, la Sala 1 de al C.N. Cont. Adm. Fed. Cap., in re “De Fabriziis y D’Orsi S.R.L.”, del 19/10/82, puntualizó que “los antecedentes absolutorios de la Cámara en esta materia exigen que la parte haya probado que cumplió con las obligaciones a su cargo, o que tal circunstancia se desprenda de los antecedentes administrativos tenidos a la vista al resolver” (del voto de la Dra. García Vizcaino al cual adhirieron las Dras. Winkler y Musso).”*

**Sentencia del 28/6/2007 en autos “Holgado Alejandra Marcela c/Dirección General de Aduanas” Causa 22562-A Sala G.** En este caso el Tribunal resuelve la responsabilidad de la despachante por la infracción del art. 954 inc. c) del Código Aduanero, pese a que la declaración que comprometiera se ajustó a la factura comercial que le suministrara el importador.

Respecto a los presupuestos o requisitos de

punibilidad de la declaración, los fundamentos del Dr. Gustavo Krause Murgiondo discrepan con los del Dr. Jorge Sarli<sup>1</sup>.

En este caso, el Dr. Sarli, si bien en principio ratifica la necesidad de que se acredite fehacientemente la falsedad de los precios cuestionados, que en el caso “no se acredita ni asume acreditada”, considera que: “Sin embargo, 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.”<sup>2</sup>

Partiendo de este supuesto de falsedad del precio declarado con el que coinciden los votos del Dr. Krause Murgiondo y el Dr. Sarli, este último fundamenta (con la adhesión del Dr. Krause Murgiondo) la responsabilidad del despachante de aduana en los términos siguientes:

*“En cuanto a la responsabilidad de la despachante de aduana, la jurisprudencia acerca del artículo 908 de C.A. considera que esa causal de exención de pena se da cuando en la declaración aduanera el despachante se ajusta a las instrucciones de su comitente (importador), y ello es así cuando la declaración se ajusta a los datos de la documentación complementaria del despacho (en el caso, cuando se ajusta a los precios de la respectiva factura comercial). Sin embargo, en este caso, en que las diferencias de precios son enormes, coincido con el criterio expresado del*

1. Me referí ya a esa discrepancia interpretativa sobre los alcances del artículo 954 inciso c) del Código Aduanero en el trabajo que publicó la Revista de Estudios Aduaneros N° 18 página 33 “La Punibilidad de la Declaración de Valor de Importación. Discrepancia en el seno del Tribunal Fiscal de la Nación”.

2. **Falsedad o inexactitud.** El Dr. Sarli en éste y otros pronunciamientos utiliza el vocablo falsedad como sinónimo o equivalente de inexactitud. En cambio la Dra. Winkler y el Dr. Krause Murgiondo, en los pronunciamientos de referencia, hacen un distingo entre falsedad o inexactitud que no creo que tenga trascendencia en la cuestión. Pienso, como el Dr. Sarli, que estamos ante palabras que tienen el mismo alcance en lo que concierne a la configuración de infracciones aduaneras. Ello, aún cuando la exposición de motivos que acompañara al Código Aduanero exprese que “inexactitud” sería un término más adecuado que falsedad, tal vez, acoto, por las connotaciones de hecho doloso que acompañan al vocablo falsedad. No obstante, el significado y los alcances de cada uno de estos términos es el mismo: que se falta o es contrario a la verdad, sea en forma deliberada o intencional o de resultados de un error o negligencia. Me parece, en definitiva, que la inexactitud según el sentido que tienen las normas aduaneras es igual a falsedad o falta de correspondencia con la verdad. La jurisprudencia ha manejado ambos términos en forma indistinta

*fallo apelado y el dictamen jurídico que lo precedió con cita jurisprudencial del Tribunal Penal Oral en lo Penal Económico N° 1, en el sentido de que la despachante de aduana que documentó el despacho de autos, como 'auxiliar' del servicio aduanero, por sus debidos conocimientos técnicos con un mínimo conocimiento de su parte sobre valores promedio 'adecuados' para el tipo de mercaderías del que aquí se trata, no podía –razonablemente– desconocer o inadvertir que en el caso estaba documentando valores considerable y notoriamente bajos en relación con los precios de mercado. Consecuentemente su diligencia o debido cumplimiento de sus obligaciones, no era fácil y simplemente documentar los valores consignados en la factura proporcionada por la importadora, sino, como mínimo (si es que no aconseja documentar con ajustes) debió exigir una ratificación expresa de dicha importadora (lo que sí habría tenido, en este caso, el sentido jurisprudencialmente exculpatorio, de "ajustarse el despachante a las instrucciones de su comitente"). Por lo expuesto corresponde confirmar la sanción impuesta a la actora."*

## II. CRITERIOS PARA JUZGAR LA RESPONSABILIDAD.

1) El Dr. Sarli, luego de recordar que la jurisprudencia ha considerado que el despachante no incurre en responsabilidad cuando compromete la declaración de valor con ajuste al que establece la factura respectiva en el caso planteado, reclama como mínimo a la despachante interviniente que debió "*exigir una ratificación expresa de dicha importadora... lo que habría tenido el sentido jurisprudencialmente exculpatorio de ajustarse el despachante a las instrucciones de su comitente*".

Creo que es muy discutible que esta exigencia adicional sea necesaria para la prueba de haber cumplido las instrucciones recibidas, porque la sola entrega de la factura a los efectos de documentar la operación la supone, y no cabría considerar que sea insuficiente al respecto.

Exigir del despachante que obtenga esta ratificación de su comitente supone pedirle que le asegure que los precios de la factura que le apor-

ta no son falsos; tanto como si el abogado que va a ejecutar un pagaré tuviera que exigirle a su cliente una declaración de que la firma del deudor que en él aparece no está falsificada, siendo que sólo este último es quien se responsabiliza de la autenticidad del documento; o si el contador público que confecciona la Declaración de Ganancias de un cliente tuviese que pedirle una ratificación expresa de que los ingresos que le pone de manifiesto no son inferiores a los que realmente tuvo.

Si el despachante actúa de buena fe, la exigencia es inadecuada, y si, en cambio, está al corriente de que los precios son fraudulentos, fácil le resultará cubrirse mediante tal ratificación.

Entiendo, por ello, que en lo tocante a la responsabilidad del despachante este fallo se aparta sin fundamento suficiente de la jurisprudencia establecida. Esa responsabilidad tiene como presupuesto necesario el incumplimiento de una obligación impuesta normativamente a la tarea del despachante (C.S. 287:188 y 191, etc.), y no existe ninguna disposición legal que obligue al despachante a controlar el valor de compra que establece la factura que le suministra el importador y que a la vez instrumenta su compraventa. Tampoco está obligado a conocer los precios de mercado o las cotizaciones de la mercadería en los mercados extranjeros ni cosa por el estilo. Es un ámbito ajeno a su cometido, respecto al cual no se le exige conocimientos ni competencia, la cual sí es propia de la Aduana.

La Administración Aduanera en efecto, cuenta en este ámbito con un plantel de personal especializado, registros de antecedentes, posibilidades de información e investigación amplísimas y mecanismos de control cada vez más eficientes y ajustados para realizar dicho cometido.

2) Por otra parte, tampoco se puede argüir, como lo hace el fallo, que el despachante tuvo oportunidad de dar explicaciones sobre el valor que documentó y no lo hizo. Es desconocer el marco de su desempeño y las obligaciones que le incumben. El despachante nunca es parte en los procedimientos de determinación de valor cuando se duda del precio de factura, y menos puede estar a su alcance –como ya se vio– aportar ele-

mentos justificativos de un valor que la Aduana objeta.

Cómo podría el despachante obtener por sí listas de precios del proveedor o fabricante de la mercadería, o la declaración de aduana del exportador, o las constancias bancarias de los pagos efectuados? Salvo que ahora se le quiera exigir que actúe como un “investigador privado” respecto al precio que paga su mandante por la mercadería importada, lo que, aparte de carecer de sustento legal, sería además una pretensión que choca contra las reales posibilidades que tiene, más cuando ni siquiera la Aduana hace esa investigación en la inmensa mayoría de los casos que denuncia por infracción al art. 954 inc. c) del Código Aduanero.

3) El fallo de la Sala G se hace eco además de una jurisprudencia del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1, que al parecer sostuvo que el despachante como auxiliar del servicio aduanero, por sus debidos conocimientos técnicos, con un mínimo conocimiento de su parte sobre valores promedio “adecuado” para el tipo de mercaderías de que se trate no podía –razonablemente– desconocer o inadvertir que en el caso estaba documentando valores considerable y notoriamente bajos en relación con los precios de mercado.

La argumentación no es convincente. El bagaje de conocimientos técnicos que se le exige al despachante comprende a la normativa de valoración, pero no a los valores promedios adecuados de una determinada mercadería, y no corresponde endilgarle como obligación este conocimiento.<sup>3</sup> En cuanto al carácter de “auxiliar del servicio aduanero” que reviste el despachante, sólo le impone el deber de colaboración frente a los requerimientos que le formule la Aduana y el de acatar las disposiciones que atañen a su desempeño, pero no lo sustituye en las funciones que incumben a ese servicio (control de la valoración). Prueba de lo expresado es que nunca se lo responsabilizó por clasificaciones

arancelarias erróneas hasta que la ley 25.986 le impuso la obligación de establecer por cuenta de su mandante la clasificación correspondiente a la mercadería que documenta.

En este punto, no puedo dejar de señalar que la jurisprudencia de la Justicia en lo Penal Económico (Juzgados de Primera Instancia) está en general desencaminada en esta cuestión de la responsabilidad del despachante por la declaración del valor de la mercadería, ya que:

- a) Ignora, olímpicamente, la elaboración jurisprudencial desarrollada y mantenida en forma invariable durante cuarenta años.
- b) No define o precisa concretamente las obligaciones legales del despachante en esta materia y sólo invoca generalidades respecto a sus deberes, casi siempre extraídos de la Exposición de Motivos del Código, que alude a la función y su importancia y significado, pero que en punto a la responsabilidad penal remite a las disposiciones del capítulo 1° Título II de la Sección XII del Código Aduanero, que son precisamente las normas que la jurisprudencia ha interpretado.
- c) No conoce bien la práctica de las funciones del despachante y el marco reglamentario y operativo dentro del cual ellas se desenvuelven.

Me atrevo, por ello, a sostener que, siguiendo los criterios de evaluación para la conducta del despachante de aduana que aplican muchos pronunciamientos de ese fuero, se llegaría con mayor razón a procesarse a los agentes de aduana que han tenido intervención en los trámites y controles en las operaciones respecto a las que se imputa la comisión del delito de contrabando.<sup>4</sup>

4) Debemos, por otra parte, tener presente que el despachante no tiene meses ni años (la Aduana tiene 5 años) para considerar la declaración que debe formular; en general sólo puede dedicar algunas horas a la confección de ella. Por

3. Por ejemplo, los sectores importadores afectados en la actualidad por la aplicación de los valores de referencia sostienen que ellos no reflejan los precios de venta de las mercaderías exportadas desde distintos países y que apuntan a desalentar la importación y proteger a la industria nacional.

4. Con excepción evidentemente de quienes denunciaron el delito.

eso, como dicen el Dr. Guillermo Vidal Albarracín (ver Rev. Comercio Exterior N° 843 pág. 44) y el Dr. Juan Carlos Bonzón Rafart (exposición del 10 de octubre de 2007 en III Jornada Internacional de Profesionales Aduaneros, en Comex 2007), hay que ponerse en su lugar, y ello supone tener en cuenta el contexto jurídico dentro del cual actúa (normas que lo obligan y pautas jurisprudenciales limitativas de su responsabilidad) y las circunstancias (especialmente la celeridad) dentro de las que debe cumplir su cometido profesional.

Hay que considerar también que el despachante de aduana no tiene otra alternativa que sujetarse a los valores que figuran en la factura de origen, que es además el documento requerido por el servicio aduanero para valorar la mercadería y, en su caso, juzgar sobre su admisibilidad o rechazo; y si quisiera apartarse o prescindir de este valor de factura no tendría forma de implementarlo en la declaración informática (no caben ajustes por diferencias con precios comparables) o incurriría por acto propio en una declaración inexacta. Asimismo, debe entenderse que la entrega por el importador de la factura de compra de la mercadería al despachante implica necesariamente una instrucción expresa de documentar el valor que este instrumento consigna.

5) Queda por considerar en especial el supuesto de que la factura de venta establezca un precio “irrisorio”, como habría ocurrido en el caso resuelto. Puede sostenerse que ello obviamente hace presumir la posibilidad de falsedad, y si esta última quedara debidamente acreditada, que el despachante conoció o debió conocer la misma al momento de hacer su declaración. El

alcance, como prueba de esta presunción, es sin duda una cuestión de hecho que habrá de resolverse en atención a las circunstancias del caso, pero que no puede verse reforzada o complementada invirtiendo la carga de la prueba, como ocurre cuando se exige del despachante que justifique la veracidad del valor en aduana que hubiere declarado o atribuyéndole obligaciones (conocimiento de precios promedio) que legalmente no le son exigibles.

Por las razones precedentes, pienso que la condena a un despachante por inexactitud de valor declarado presupone inexcusablemente que se ha podido comprobar la falsedad de ese valor y que el despachante sabía de esa falsedad al efectuar su declaración, es decir que se haya podido comprobar no sólo la falsedad del valor declarado sino el conocimiento que de esta falsedad ha tenido el despachante al momento de comprometer la declaración ante la Aduana.

Para concluir, me parece necesario aclarar que las observaciones que hago en esta nota a la sentencia del Tribunal Fiscal se limitan a los argumentos mediante los cuales se arriba a la condena y no cuestionan por cierto la justicia de la decisión. También debo aclarar que mis opiniones no tienen que ser tomadas como pauta o criterio de conducta de los despachantes en las situaciones concretas que se le presenten. Estimo al respecto que el despachante deberá proceder, frente a valores que le susciten dudas, de acuerdo con lo que dicta el sentido común y la prudencia, considerando por mi parte que le conviene abstenerse de documentar operaciones de importación cuando tenga sospechas razonables sobre la veracidad de los precios de compra de la mercadería.

