

# LA INEXISTENCIA DE DECLARACIÓN INEXACTA POR DIVERGENCIA CLASIFICATORIA EN LOS CERTIFICADOS DE ORIGEN DEL MERCOSUR

POR HORACIO ALAIS

## SUMARIO

- I. La Declaración Inexacta
- II. La existencia de Perjuicio Fiscal
- III. Las funciones aduaneras técnicas esenciales
- IV. La incidencia de los certificados de origen en la Declaración Inexacta

Con reiterada frecuencia se advierte un gran cúmulo de denuncias que las áreas de verificación y control del servicio aduanero formulan casi con automaticidad ante el cuestionamiento de la posición arancelaria que consta en el cuerpo del certificado de origen que ampara a la mercadería y que por su parte determina que sea la posición que se consigne en la destinación definitiva de importación a consumo.

Es de destacarse que no existen pronunciamientos jurisprudenciales definitivos sin perjuicio de advertir ciertos fallos del Tribunal Fiscal de la Nación que mantienen un criterio interpretativo clásico de definir el concepto de perjuicio fiscal potencial y que a la luz del conflicto real que se presenta es un tanto irreal y carente de sustentación técnica y jurídica, máxime que sobre temas análogos mantiene un criterio que se aproxima al que se desarrollará seguidamente.

Con un criterio didáctico resulta necesario analizar la figura infraccional contenida en el art. 954 del Código Aduanero en el tipo de la existencia de perjuicio fiscal lo que ha de permitir visualizar la hipótesis de investigación propuesta.

## I.- LA DECLARACIÓN INEXACTA

### 1. Descripción del tipo infraccional

El artículo 954 norma: “1- El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare 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 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio; b) una transgresión a una prohibición a la importación o exportación, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el valor en aduana de la mercadería en infracción; c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de 1 a 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”.

Como una primera aproximación, se ha de advertir que la figura infraccional consta de un

núcleo que abarca a varias situaciones, y que en la medida en que el hecho descrito pueda tener cualquiera de las tres consecuencias que se detallan seguidamente se aplicará la sanción conforme a la graduación prevista, cerrando la figura con una pauta interpretativa, en orden a qué sanción aplicar cuando en forma simultánea concurren varias de las tres hipótesis planteadas.

## 2. El núcleo estructural del artículo 954 del Código Aduanero

Realizada la presentación de la infracción, se debe analizar ahora el núcleo estructural del tipo infraccional.

El nudo de la infracción contiene la siguiente estructura: *a todo aquel que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuar ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación.*

Esta descripción, en su simpleza, evita una serie de consideraciones que se podían presentar con el tipo infraccional anterior, ya que únicamente aquí ha de tener incidencia todo aquel que tenga la necesidad de cumplir con una operación o destinación aduanera<sup>1</sup>.

Debe indicarse que salvo el Estado nacional, las provincias, las municipalidades y sus respectivas reparticiones centralizadas, las entidades estatales, cualesquiera fuere la forma jurídica que adoptaren, no gozan de inmunidad alguna en

materia de responsabilidad por infracciones aduaneras, conforme lo establece el artículo 910 del Código Aduanero Argentino<sup>2</sup>.

Por lo tanto, aun cuando actúen como importadores y exportadores, y que como consecuencia de dicha actividad pudieran cometer objetivamente la infracción prevista en el artículo 954, conforme al privilegio legal, no tendrán responsabilidad alguna. Este privilegio comprende al resto de las entidades estatales cualquiera fuera la forma jurídica que adopten.

## 3. Los sujetos

La respuesta para determinar quiénes pueden presentar una destinación u operación aduanera queda circunscripta, conforme al texto del Código Aduanero, únicamente a los importadores y exportadores, despachantes de aduana, y agentes de transporte aduanero. Esto exige obligatoriamente la necesidad de precisar estas actividades profesionales que el propio Código Aduanero llama "sujetos", y cuya regulación prevé en el título III de la sección I.

Por importador, el artículo 91 del Código Aduanero Argentino se refiere a las personas que en su nombre importan mercaderías, ya sea que la trajeran consigo, o que un tercero la trajera para ellos; el mismo artículo consigna que el exportador es la persona que en su nombre exporta mercaderías, ya que sea que las lleve consigo, o que un tercero lleve las que el hubiera expedido<sup>3</sup>.

1. En consecuencia la CNCAF, Sala I "YPF SA (TF N° 7288-A) c/ANA" 10/09/1999, ha señalado que las declaraciones inexactas sólo son punibles a tenor de lo dispuesto en los artículos 954 y siguientes, ya que si la conducta resulta atípica frente a estas normas, ella no es susceptible de reproche bajo la fórmula residual del artículo 955 del citado ordenamiento. También la misma Sala, en la causa "Sontec SA (TF N° 7304-A) c/ANA" 11/04/1997. En igual línea, pero en otro supuesto de aplicación analógica, la Sala II, en los autos "SA San Miguel AGICIF (TF N° 6716-A) c/ANA" 10/03/1998, ha señalado que el artículo 6 del Decreto 637/79 no constituye una norma penal toda vez que no dispone un régimen de penalidades en forma expresa que sancione el incumplimiento de los requisitos exigidos en los casos de exportación de mercadería en consignación de dicho decreto, sin que pueda entenderse configurado, tampoco de su letra por la generalidad del texto, un supuesto de ley penal en blanco, y que al remitir a la Ley de Aduanas (t.o. 1962 y sus modificaciones), pero al no prever esta un régimen penal aplicable a la exportación en consignación no cabe sancionar la conducta de la infractora mediante su adecuación a otra figura pues en materia de infracciones aduaneras, no procede la incriminación por analogía (art. 895 del C.A.).

2. La CSJN ha señalado que teniendo en cuenta el artículo 910 del C.A. las actuaciones que lleve adelante la aduana contra las personas que gozan de inmunidad debe declararse la nulidad de todo lo actuado ("Río Negro, provincia de c/AFIP/DGA", 22/03/2005, Fallos 328: ).

3. Sobre el particular, BASALDÚA, RICARDO X., en *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., pp. 431/433, señala que para poder comprender esta idea necesariamente debe estar unida a la comprensión previa de los conceptos de mercadería, importación y exportación, y finalmente territorio aduanero, ya que están íntimamente ligados. El concepto de importación, como ya anteriormente fue señalado, está definido en el artículo 10; el de importación y exportación son definidos en el artículo 9, y el de territorio aduanero en el artículo 2, con más las precisiones de los artículos 1, 3, y 4. De la interrelación (*Continúa*)...

Los despachantes de aduana las personas que, profesionalmente y mediante una habilitación previa del servicio aduanero, gestionan en nombre y por cuenta de sus clientes, el despacho de mercaderías ante las aduanas<sup>4</sup>. Por disposición expresa del Código Aduanero, son además, agentes auxiliares del comercio y del servicio aduanero.

Los Agentes de Transporte Aduanero el Código Aduanero Argentino, en el artículo 57, los define como las personas de existencia visible o ideal, que en representación de los transportistas, tienen a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el servicio aduanero, conforme a las condiciones previstas en el Código. Al igual de lo que acontece con el caso de los despachantes de aduana, también se los considera como auxiliares del comercio y como auxiliares del servicio aduanero.

En esta labor, se han de ocupar de promover e impulsar ante el servicio aduanero la actividad administrativa correspondiente a la llegada, permanencia, tránsito de importación, removido y salida del territorio aduanero de los medios de transporte en los puertos, aeropuertos y demás lugares habilitados para estos efectos. A tal fin, se someten, los medios transportadores y sus cargas, a los regímenes aduaneros previstos en el Código

Aduanero, mediante la presentación de la documentación pertinente ante el servicio aduanero<sup>5</sup>.

De manera que la responsabilidad quedará circunscripta a esas labores y obligaciones profesionales que tienen las partes involucradas en los términos que el propio Código Aduanero fija, a pesar de que, con relación a sus clientes y terceros, pueden realizar cualquier otro tipo de actividad conforme a lo que, privadamente, hayan acordado<sup>6</sup>.

Por ese motivo, únicamente la responsabilidad que origina una declaración inexacta ha de recaer sobre los autores, es decir, aquellos sujetos a cuyo cargo está efectuarla o intervienen en su formalización, no otros<sup>7</sup>.

#### 4. Las operaciones y destinaciones aduaneras

Determinados que han sido los sujetos posibles de ser imputados por la infracción bajo estudio, se debe ahora establecer qué operaciones o destinaciones aduaneras deben ser realizadas, y potencialmente verse comprendidas en el tipo infraccional.

El texto de la norma refiere claramente a aquellas declaraciones que tengan por objeto cumplir con una importación o exportación, y que deban efectuarse ante el servicio aduanero.

---

3. (Cont.) de estos conceptos técnico jurídicos, se ha de comprender la labor que realizan los importadores y exportadores. Pero de todas formas, para el Derecho Aduanero ha de interesar la persona que asume ante la aduana las consecuencias jurídicas que trae aparejado el hecho de la importación o la exportación. En consecuencia, no ha de interesar quien sea el que materialmente lleve a cabo la importación, sino aquel que aparece ante las aduanas solicitando que a su nombre se autorice la realización de una destinación de importación. También destaca que a la aduana no le interesa si la persona que importa o exporta una mercadería en su nombre lo hace por cuenta propia o por cuenta ajena, ya que de conformidad con la ley, lo único relevante para configurar la calidad de importador o de exportador es solicitar la destinación aduanera respectiva a nombre propio.

4. Esta actividad está regulada en los artículos 36 a 56 del Código Aduanero Argentino, y se trata de una actividad profesional de larga tradición en la República Argentina, que se remonta al siglo XIX, y que siempre tuvo reconocida relevancia atento a que, no sólo se le confían los trámites y gestiones para representar intereses ante el servicio aduanero, sino que también resulta de interés para el fisco. Esto ha implicado que se reconozca y así está expresado también en el Código Aduanero, cuando los señala como "auxiliares del servicio aduanero"; esto implica que la labor profesional que realiza es también la de colaborar en la regular y correcta percepción de tributos aduaneros, que el servicio aduanero ve facilitada con su intervención.

5. Cfr. BASALDÚA, RICARDO X.. *Derecho Aduanero, parte general, sujetos*, ob. cit., p. 479.

6. Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., "La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera", *Revista de Estudios Aduaneros Publicación Semestral Año XI, N° 14*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1° y 2° semestres de 2000 y 1° semestre de 2001, pp. 134/135, señala que esto se da con la declaración previa en su primera fase; es decir, la que deben realizar el responsable del medio transportador cuando arriba al puerto, aeropuerto, o lugar de introducción al territorio aduanero. Esta declaración relativa a la mercadería que transporta se suele instrumentar en lo que en la jerga aduanera se denomina el "manifiesto" de la carga. En la exportación, el orden de la declaración se hace una vez que el exportador ya declaró ante la aduana su voluntad de someterla a una destinación de exportación.

7. Cfr. CNCAF, Sala II, "Seghini, Luis Atilio (TF N° 6810-A) c/ANA" 19/11/1998.

### a) Descripción

La operación o destinaciones que tiene relevancia es la que se realiza ante el Servicio Aduanero, no es posible, en consecuencia, determinar como comprendidas dentro de este concepto a aquellas declaraciones que se efectúen fuera del ámbito aduanero, o ante otros organismos, aun cuando pueda tal declaración o documentación tener repercusión en la aduana<sup>8</sup>.

Pero esta descripción de acciones requiere precisiones, por resultar el eje central de la infracción.

Se trata de acciones que han de desarrollar los sujetos ya individualizados que se ha de cristalizar en la confección de una declaración escrita que, inexorablemente, se ha de presentar ante el servicio aduanero. Esto significa que no podrá aceptarse una interpretación amplia o extensiva a otros organismos que no sean el servicio aduanero, aunque tengan vinculación con una operación

de comercio exterior. Pero además, necesariamente, siempre esta declaración escrita es relativa a operaciones aduaneras o destinaciones de importación o exportación<sup>9</sup>.

### b) Las operaciones aduaneras

Por operaciones aduaneras se debe entender: todo movimiento que se ha de realizar de mercaderías que carecen de libre circulación en el territorio aduanero, y que sin encuadrar en forma específica en una destinación aduanera, debe realizarse bajo el control aduanero.

En tal sentido, el Código Aduanero Argentino ofrece varios supuestos, tales como todo lo relativo a las presentaciones que deben realizar los agentes de transporte aduanero ante el servicio aduanero con motivo del arribo de los medios transporte<sup>10</sup>, las justificaciones de echazón, pérdida o deterioro de mercadería<sup>11</sup>, permanencia<sup>12</sup>, ingresos, traslados o movimientos a realizarse de

8. Estas pautas ya fueron establecidas en los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Megsa SA s/apelación, 15/09/1987, en la que se señaló que el artículo 954 inciso a) del Código Aduanero y el artículo 1° del Decreto 1691/81 requieren, para la viabilidad de la sanción que prevén la configuración de una declaración inexacta o falsa manifestación, relativa a las distintas operaciones o destinaciones de importación o exportación cuyo alcance no resulta susceptible de extender a otras inexactitudes o manifestaciones que en su integración material no resultan punibles dada la descripción literal del precepto, pues lo contrario vulneraría los principios generales del Derecho Penal, que a su vez resultan aplicables en virtud de la naturaleza de la sanción examinada. El citado fallo también cuenta con un comentario realizado por GOTTIFREDI, MARCELO A., "Analogía. Su prohibición en el derecho infraccional aduanero", *La Ley*, t. 1989-A, Buenos Aires, p. 328. En igual sentido se observa en el fallo de la CNCAF, Sala IV, "Comarsa SA c/ANA" 24/04/1997, donde se señaló que para configurar el ilícito previsto en el artículo 954 del Código Aduanero, se requiere que la declaración inexacta se efectúe ante el propio servicio aduanero por lo que cualquier otra presentación que se haga ante otros organismos, aun cuando se relacionen con la operación aduanera, no serán hábiles como para permitir la imputación que se discute, aclarando en tanto y en cuanto que esa documentación inexacta no sea el fundamento de una declaración inexacta aduanera. Este fallo cuenta con un comentario del autor VÁZQUEZ, JUAN CARLOS, "El ámbito de la individualización de la acción en la infracción de declaración inexacta", *Jurisprudencia Argentina*, t. 1991-I, Buenos Aires, p. 13. En dicha oportunidad, se concluye en que las declaraciones inexactas efectuadas fuera del ámbito del servicio aduanero, y aun cuando puedan vincularse o relacionarse con un régimen aduanero, operación aduanera, destinación aduanera, o situación en que intervenga el sujeto ante la aduana, no se encuentran comprendidas objetivamente en el tipo.

En cierta forma, por el resultado que se obtiene, también es de aplicación lo fallado por la CNCAF, Sala I, "Frigorífico Meatex C.I.A.F.I.E.S.A. (TF N° 6651-A) c/ANA" 06/06/2000, publicado en Buenos Aires, *El Derecho*, Diario de Jurisprudencia de 21/09/2000. En este caso, se trataba de determinar los alcances del beneficio estatuido por la Ley 19.184, por el cual se concedía un reembolso adicional por exportaciones no tradicionales, y cuestionaba la aduana que la mercadería en el país de exportación tuviera un ulterior destino, que no coincidía con el del país efectivamente exportado. En esta oportunidad, se consideró que no se cometía la infracción aduanera ya que la Cámara consideró que era irrelevante la circunstancia que se destine o no al consumo interno del país importador.

9. El hecho de subsumir las operaciones aduaneras, y las destinaciones tanto de importación como de exportación implicó un notorio avance en la estructura del tipo infraccional respecto de lo que acontecía con la Ley de Aduanas, que hacía un tratamiento diferenciado y que, además, llevaba a confusión; esto fue destacado por la doctrina.

10. Cfr. artículo 135 y siguientes cuando el arribo es por vía acuática; 148 y siguientes cuando el arribo es por vía terrestre por automotor; y 153 y siguientes, cuando es por ferrocarril, y finalmente el artículo 160 y siguiente, cuando el arribo es por vía aérea.

11. Cfr. al régimen previsto en los artículos 178 a 184 del Código Aduanero Argentino.

12. Cfr. al régimen previsto en los artículos 185 a 190 del Código Aduanero Argentino.

las mercaderías que carecen de libre circulación en el territorio aduanero, desde o hacia diversos depósitos fiscales, incluyendo zonas francas, los trasbordo<sup>13</sup>, y los reembarcos<sup>14</sup>.

También se pueden incluir, dentro del género operaciones aduaneras, aquellas declaraciones que sin constituir específicamente una destinación aduanera, por su simplicidad y celeridad del trámite, autorizan un tratamiento sumario, y muchas veces sin la intervención de un despachante de aduana, y que usualmente se reservan a las operaciones que se encuadran en lo que el Código Aduanero Argentino denomina "Regímenes Especiales", aclarando que en varios de ellos, por su especificidad contienen normas infraccionales propias<sup>15</sup>.

### c) Las destinaciones aduaneras

En lo que respecta a las destinaciones aduaneras, aquí el concepto es mucho más preciso, ya que taxativamente están establecidas en el texto legal, y se distinguen las que corresponden a importación y a exportación.

En referencia a las primeras, se prevén las siguientes: a) destinación de importación definitiva a consumo, que involucra al denominado despacho directo a plaza; b) destinación suspensiva de importación temporaria; c) destinación suspensiva de depósito de almacenamiento; y d) destinación suspensiva de tránsito de importación<sup>16</sup>.

Las destinaciones de exportación previstas

13. Cfr. al régimen previsto en los artículos 410 a 416 del Código Aduanero Argentino.

14. Cfr. al régimen previsto en el artículo 290 del Código Aduanero Argentino.

15. Estos regímenes están previstos en la sección VI del Código Aduanero Argentino y se refiere en 13 capítulos a determinados regímenes de importación y exportación que, por sus características, son considerados especiales. Según señala FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero, comentado y anotado*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997., p. 773, se trata de normas singulares aplicables a operaciones que, por carecer de contenido o finalidad comercial, no resultan gravadas, por lo cual dichas regulaciones disminuyen o suprimen requisitos. Sobre el particular debe señalarse el régimen de los medios de transporte (art. 466 a 471), régimen de las operaciones aduaneras efectuadas por medios de transporte de guerra, seguridad y policía (arts. 472 a 484), régimen de los contenedores (arts. 485 a 487), régimen de equipaje (art. 488 a 505), régimen del rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte (arts. 506 a 516), régimen de pacotilla (arts. 517 a 528), régimen de franquicias diplomáticas (arts. 529 a 549), régimen de envíos postales (arts. 550 a 559), régimen de muestras (arts. 560 a 565), régimen de reimportación de mercadería exportada para consumo (art. 566 a 572), régimen de importación o exportación para compensar envíos de mercaderías con deficiencias (arts. 573 a 577), régimen de tráfico fronterizo (arts. 578 a 580), y régimen de envíos de asistencia y salvamento (arts. 581 a 584). Algunos de estos regímenes especiales, además como se ha advertido, cuentan con un régimen infraccional específico, como es el caso del régimen de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas (arts. 977 a 982), el de envíos postales (arts. 983 a 984) y mercadería a bordo sin declarar que involucra a los medios de transporte en general (arts. 962 a 964).

16. La destinación definitiva de importación a consumo está definida en el artículo 233 del Código Aduanero Argentino, como aquella en virtud de la cual se permite que la mercadería importada pueda permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero. A su vez, la modalidad del denominado despacho directo a plaza es definido en el artículo 278 del mismo texto legal, como el procedimiento en virtud del cual se posibilita que la mercadería pueda ser despachada directamente a plaza sin previo sometimiento de esta al régimen de depósito provisorio de importación. La destinación suspensiva de importación temporaria está definida en el artículo 250, como aquella en virtud de la cual es posible que la mercadería importada pueda permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo. La destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, está definida en el artículo 286, como aquella en virtud de la cual es posible que la mercadería importada pueda quedar almacenada bajo control aduanero por un plazo determinado, para ser sometida a otra destinación autorizada. Finalmente, la destinación suspensiva de tránsito de importación, está descripta en el artículo 296 como aquella en virtud de la cual se permite que la mercadería importada que carecieren de libre circulación en el territorio aduanero, pueda ser transportada dentro de este desde la aduana por la que hubiera arribado hasta otra aduana para ser sometida a otra destinación aduanera.

Sobre estos temas. BARREIRA, ENRIQUE C., en *Código Aduanero. Comentarios, antecedentes, concordancias. Arts. 130 a 249*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, pp. 197, y 198, dice que el Código distingue estas destinaciones de importación en dos clases, las definitivas y las suspensivas. Las primeras son aquellas por las cuales la mercadería se incorpora al circuito económico del territorio aduanero sin reconocer trabas a su libre circulación interna, salvo las restricciones propias de las obligaciones, a cuyo cumplimiento se condicionarán ciertos beneficios otorgados en materia de prohibiciones relativas, o en materia de exenciones de tributos (arts. 626, 627, 668, 669 y concordantes). La importación de dicha mercadería tiene vocación de permanencia indefinida en el territorio aduanero y por ello los artículos 233 y 636 ponen el acento en que ella puede permanecer por tiempo indeterminado. Esta clase de destinación tiene la característica de constituir el hecho gravado por los derechos de importación (art. 635) y hacer aplicables las prohibiciones de carácter económico (art. 613). Las importaciones suspensivas de importación son aquellas en las que la mercadería, si bien importada, carece de libre circulación interna, fuera porque su introducción es meramente transitoria y su finalidad es retornar al exterior en un plazo más o menos breve, fuera (*Continúa*)...

son: a) destinación definitiva de exportación para consumo; b) destinación suspensiva de exportación temporaria; c) destinación suspensiva de tránsito de exportación; y d) destinación suspensiva de removido<sup>17</sup>.

De manera que sobre estas operaciones y destinaciones es que se ha de circunscribir el accionar de los sujetos ya determinados, que se van a valer de una declaración que tiene por finalidad el cumplimiento del objetivo buscado, y que tiene que realizarse ante el servicio aduanero.

Como se advierte, esto delimita el campo de acción de la infracción ya que lo que exceda a lo expuesto sería una acción no punible, conforme al principio de reserva de rango constitucional, y además, por no integrar el tipo infraccional.

#### *d) El principio de veracidad y exactitud*

Ahora bien, la declaración sobre la que se sus-

tenta la operación o destinación aduanera que se efectúa, con las precisiones que se han señalado, tiene que ser comparada con un hecho objetivo concreto, y aquí es donde surge el término “comprobación”. Esto ha de significar que lo declarado tiene que compaginarse con lo que efectivamente compruebe o verifique el agente verificador o funcionario aduanero actuante, o todo aquel que cumpla con esa función de control.

Esto introduce a los principios de veracidad y exactitud de las declaraciones sobre el cual reposa el sistema aduanero y que los autores destacan, como también la jurisprudencia, que ha de constituir la esencia del sistema. Estos principios se aplicarán respecto de la naturaleza, calidad y propiedades de las mercaderías que constituyen el fin de las destinaciones u operaciones que se realizan en las aduanas, como también de todos los demás datos relevantes que puedan ser requeridos en la destinación u operación de que se trate<sup>18</sup>.

16. (Cont.) porque quede depositada en zona primaria aduanera teniendo vedado su ingreso a plaza, o fuera porque se encuentra en el territorio aduanero al mero fin de su transporte a otro país o a una aduana interior para efectuar allí los trámites tendientes a otorgarle una nueva destinación aduanera. En fin, se trata en todos los casos, de mercaderías sometidas a regímenes que no admiten su permanencia indefinida en el territorio aduanero por lo que, en definitiva y si esta fuese la de importación para consumo, a la correlativa aplicación del régimen arancelario y de prohibiciones imperantes en el territorio aduanero. Es decir que desembocarán en una importación para consumo, si se quedan, o en una exportación para consumo (por vía de la reexportación) si retornan al exterior. Esta característica de mantener la destinación definitiva “en suspenso” es la que les vale el nombre de “suspensivas”. Análogo criterio se aplica para el caso de las destinaciones de exportación que tienen también ambas categorías, es decir, definitivas y temporarias.

17. En el Código Aduanero Argentino se define la destinación definitiva de exportación para consumo, en el artículo 331, como aquella en virtud de la cual se hace posible que la mercadería exportada pueda permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero. La destinación suspensiva de exportación a consumo está definida en el artículo 349 como aquella en virtud de la cual se posibilita que la mercadería exportada pueda permanecer con una finalidad y por un plazo determinado fuera del territorio aduanero, quedando sometida desde el mismo momento de su exportación, a la obligación de reimportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo. La destinación suspensiva de tránsito de exportación, se la define en el artículo 374, por el cual la mercadería de libre circulación en el territorio aduanero, que fuere sometida a una destinación de exportación en una aduana, pueda ser transportada hasta otra aduana del mismo territorio aduanero, con la finalidad de ser exportada desde esta última. Y, finalmente, la destinación suspensiva de removido está definida en el artículo 386 como aquella en virtud de la cual puede la mercadería de libre circulación en el territorio aduanero salir de este para ser transportada a otro lugar del mismo con intervención de las aduanas de salida y de destino, sin que durante el trayecto, atravesase o haga escala en un ámbito terrestre no sometido a la soberanía nacional. Se incluye en este concepto, al transporte de mercadería de libre circulación en el territorio aduanero por ríos nacionales de navegación internacional entre dos puntos de dicho territorio.

Con referencia a la circunstancia en que la mercadería se encuentre en tránsito al exterior, no impide que la aduana ejerza sus facultades de control para impedir que, todo o parte de ella, sea introducida ilegalmente al país. De allí que las descargas efectuadas en el territorio aduanero nacional, en el transcurso del transporte, quedan bajo la supervisión de la autoridad aduanera y sujeta a las disposiciones tributarias y penales de la legislación nacional (Cfr. CNCAF, Sala IV. “Agencia Marítima Neto SA (TF N° 12.066-A) c/DGA”, 02/09/2004).

18. Cfr. FERNÁNDEZ LALANNE, PEDRO, *Código Aduanero, comentado y anotado*, ob. cit., p. 1603.

Sobre el particular la CNCAF, Sala I, en los autos “Federal Express Corporation (TF N° 6715-A) s/apelación c/ANA”, 06/06/1996, ha dicho que el artículo 954 del C.A. da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante –salvo los supuestos previstos por la propia ley– o del control que pueda 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 eficacia con que la Administración Nacional de Aduanas 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.

Es decir que el núcleo de la figura ha de girar en orden a toda declaración que se realiza o efectúa ante la aduana, y que, necesariamente, será comprobada, verificada, contrastada con la realidad de la mercadería que se presenta para su control. No debe dejar de advertirse que no se está ante una operación virtual, al menos en la estructura de la norma aduanera argentina, sino ante un hecho real que implica siempre la presencia de mercadería, y que esta constituye el objeto de la operación o destinación aduanera que el sujeto activo realiza.

Esta relación, por consiguiente, está sustentada sobre la base de reclamar a los protagonistas profesionalidad y una especial capacitación, ya que lo que declaren será sometido ineludiblemente al control y verificación por parte del servicio aduanero.

De manera que la declaración que se ha de realizar por parte del sujeto ante el servicio aduanero, tiene que corresponder a una destinación u

operación, tanto de importación como de exportación, cuyo contenido se debe compadecer totalmente respecto de lo que se ha de verificar por parte de la autoridad de control.

## 5. La declaración aduanera

Resta ahora analizar el sentido de "Declaración Aduanera". Se vislumbra a este concepto como un elemento esencial en el Derecho Aduanero, de suma trascendencia, como también sobre la que han de presentarse principios que hacen al Derecho Aduanero.

### a) Definición y concepto

Se ha señalado que consiste en una manifestación del hecho imponible o impositivo, cuya realización se pone en conocimiento de la administración solicitando además que se permita su perfeccionamiento<sup>19</sup>.

---

19. Cfr. SÁNCHEZ GONZÁLEZ, ILDEFONSO, "La declaración aduanera", *Derecho Aduanero*, Año I, N° 11 Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, noviembre 1969, pp. 961 a 969. Aquí, el especialista español nos manifiesta que, sobre esta particular idea en orden a determinar la naturaleza jurídica de la declaración aduanera, la doctrina se centraba en dos tesis, que anticipa irreconciliables. Señala que para CUTRERA, en *Principii di diritto o politica doganale*, CEDAM, Padova, 1941, p. 63, la declaración es sobre todo la manifestación de voluntad dirigida a establecer un negocio jurídicamente eficaz, partiendo del estudio de la declaración jurídica del declarante. Así, pues, la importancia de la declaración surge del hecho de que esta consiste en una declaración de voluntad dirigida a poner en conocimiento de la administración, inequívocamente, cuál es la clase de relación jurídica que se quiere establecer con ella. Pero esta declaración debe ser realizada por aquel que tenga la libre disponibilidad de la mercadería. De manera que se deduce que a criterio de este autor, la declaración es un acto de disposición de la mercadería que manifiesta la voluntad de establecer un negocio jurídico con la administración. Para DI LORENZO, MARIO, en *Corso di diritto doganale*, Giuffrè, Milano, 1947, p. 117 y siguientes, señala que la declaración aduanera constituye el primer acto con el cual se inicia la relación aduanera, que asume una función muy distinta de la de simple denuncia del contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras, pues además de manifestar los elementos necesarios para la determinación del sujeto, del objeto y de la deuda tributaria, expresa un acto de voluntad dirigido, libremente, a un fin práctico que consiste en el destino aduanero, cuya constitución, modificación o resolución depende siempre, dentro de los límites del derecho, a una declaración del interesado. La posición opuesta a la descripta es la sostenida por ALESSI, en *Monopoli fiscali, imposte de fabbricazioni, dari doganal*, UTET, Torino, 1956; VANONI, "La dichiarazione tributaria la sua irretirabilità", *Rev. Dir. Fin. E Sc. Fin.* 1937, I, p. 256; VINZIGUERRA, *Il delitti doganale*, Ed. Giuffrè, Milano, 1963, p. 162; y CORTÉS DOMÍNGUEZ, "Aspectos de la relación aduanera", *Revista de Derecho Financiero Vol. XIII N° 61*, Madrid, p. 766. El primero de ellos parte de la doble función que cumple la declaración aduanera, como acto inicial del procedimiento de liquidación de la deuda tributaria y como medio de dar a conocer a la administración el destino que el propietario se propone dar a la mercancía, sienta la tesis que se puede excluir la naturaleza negocial de la declaración, aunque sea la simple de un negocio unilateral. De suerte tal que la declaración aduanera de hecho no es una declaración de voluntad negocial en cuanto a que es expresión de una voluntad dirigida inmediatamente a la constitución o modificación de una relación o de una situación jurídica. En esta línea, la declaración únicamente se limita a comunicar a la aduana el futuro destino de la mercadería, es decir, qué actos de disposición intenta ejercer el propietario, por lo que concluye el autor en que la declaración ha de presentar la naturaleza de comunicación jurídicamente relevante; acto jurídicamente relevante y no negocio. Por ello de esta concepción se ha de derivar que, con referencia a la declaración del declarante, los temas de capacidad no llevan aparejado la anulación de la destinación ni de la obligación tributaria que de esta se deriva. Una vez que el autor señala las posturas más importantes destaca que, para tener una mayor precisión sobre el particular, se debe estudiar el hecho imponible aduanero. Sobre el particular, señala que el hecho imponible tiene valor de causa eficiente de la obligación aduanera. La norma tributaria, al atribuir efectos jurídicos fiscales a determinados hechos, crea una serie de causas jurídicas. El hecho produce efectos - obligaciones - porque así lo dispone la norma. Pero la norma no es causa inmediata, sino es creadora de la relación de causalidad entre hecho y efecto. Por lo tanto, la obligación tributaria es el efecto legal del hecho imponible y, en este sentido, únicamente, entiende que se puede hablar de una obligación *ex lege*, en oposición de una obligación *ex contractu*. Por lo tanto, si la declaración aduanera fuera una declaración de voluntad negocial no vincularía al agente hasta que el negocio de que formara parte se perfeccionara o concluyera. Presentada la declaración, y expresada la voluntad del declarante en cuanto al destino de la mercadería, queda aquel sujeto a los efectos que surjan de esta, aun antes de que el hecho imponible se perfeccione. La declaración no puede ser libremente revocada, y por otra parte, desde el momento en que de ella tenga (*Continúa*)...

Según el Consejo de Cooperación Aduanera, la declaración aduanera de mercancías es “el acto efectuado en la forma prevista por la Aduana, mediante el cual los interesados indican el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercancías y comunican los elementos cuya declaración exige la Aduana para la aplicación de este régimen”<sup>20</sup>.

Según el glosario de términos aduaneros latinoamericanos, declaración es el acto por el cual se proporcionan por escrito u oralmente las informaciones necesarias para la aduana; y declara-

ción de mercaderías es la que se hace en la forma prescripta por la aduana, por la cual las personas autorizadas por ella indican el régimen aduanero que debe darse a las mercaderías y proporcionan las informaciones necesarias para su aplicación.

A su vez la Aduana Argentina ha definido que “la declaración comprometida sobre la calidad de las mercaderías es la que obligatoriamente y en la forma determinada por la aduana, debe efectuar el documentante y mediante la cual se compromete a que sus manifestaciones en ese senti-

**19. (Cont.)** Conocimiento la aduana deja de depender del declarante, sin que se invalide por muerte o incapacidad de este como sucede en los negocios jurídicos. Lo expuesto le permite sostener, a este autor, que la declaración aduanera no es un acto de disposición sobre la mercadería; por lo tanto, no es una declaración de voluntad negocial, sino una simple manifestación del hecho imponible y de sus elementos ante la administración; no posee carácter constitutivo de la obligación aduanera, pues esta le corresponde al hecho imponible; y la incapacidad del declarante solamente anula la declaración a instancia de parte o de oficio cuando es conocida por la administración antes de la recaudación de la deuda tributaria. KRAUSE MURGUIONDO, GUSTAVO A., en “La declaración aduanera”, *Revista Impuestos* N° 2, t. LVI-A, *La Ley*, Buenos Aires, febrero 1996, pp. 187 a 202, adhiere a la vertiente doctrinaria expresada por ALESSI, que acepta la doble función que cumple la declaración aduanera, como acto inicial del procedimiento de liquidación de la deuda tributaria y como medio de dar a conocer a la administración el destino que el propietario se dispone dar a la mercadería. En tal sentido, el declarante no sólo manifiesta su voluntad de dar a la mercadería un destino determinado, y este es un hecho voluntario, al que la ley le atribuye específicos efectos jurídicos aduaneros, pero no los de un negocio jurídico, ni siquiera unilateral. Se trata de un hecho voluntario, o si se quiere, de un acto jurídico el cual la ley le atribuye efectos específicos. No tiene, por ende, especial relevancia que se le atribuya al declarante la simple voluntad fáctica de ingresar o egresar a la mercadería, o la de intentar perfeccionar el hecho imponible. Los efectos legales previstos lo son sin tomar en cuenta cuál era la intención del presentante. Señala igualmente que, conforme al Derecho Aduanero argentino, la sola declaración aduanera, o su registro, no constituye el hecho imponible, ya que este ha de ser la importación o exportación a consumo, conforme lo prevén los artículos 635 y 724 del Código Aduanero. Tampoco ha de ser la declaración de un acto de disposición jurídica de la mercadería, en sentido tradicional, ya que sólo pretende lograr un destino aduanero de la mercadería. En definitiva, concluye en que la declaración aduanera aparece como una manifestación del hecho imponible y sus elementos constitutivos ante la administración, y que por lo tanto, no posee carácter constitutivo de la obligación aduanera. Los efectos previstos para tal declaración (arts. 224, 235, 321, 637 y 726 y demás del Código Aduanero Argentino), le son atribuidos por la ley, y no derivan ni de una supuesta caracterización como negocio jurídico, ni porque se la considere como el hecho imponible del que surja la obligación tributaria. También en esta línea, al comentar la relación aduanera, CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS, “Aspectos de la relación aduanera”, ob. cit., pp. 764 y 765, se pregunta acerca de la naturaleza jurídica de la declaración aduanera, como constitutiva o declarativa, siguiendo las posiciones doctrinarias italianas de DI LORENZO y ALESSI.

**20.** Según BARREIRA, ENRIQUE C. en “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 115 y siguientes, señala que la definición indicada comprende dos conceptos: por una parte, hace referencia al acto mediante el cual, el interesado indica a la aduana el régimen aduanero que desea aplicar a la mercadería; es decir, la exteriorización de la voluntad del titular de la mercadería de someterla a una destinación aduanera, dando iniciación al trámite de despacho aduanero, y dado que ese régimen aduanero contempla ciertos deberes a los cuales debe someterse al interesado, este acto implica también un compromiso de cumplir con las obligaciones que emergen del mismo; y por otra parte, el acto mediante el cual el mismo interesado comunica a la aduana los datos exigidos por esta para aplicar dicho régimen aduanero. Aclara el autor que por destinación aduanera entiende el destino que, desde el punto de vista aduanero, puede dársele a la mercadería que se introduzca al territorio aduanero o se extraiga de él. Esto implica que cada destino aduanero trae aparejado la aplicación de un régimen aduanero para la mercadería en cuestión; es decir, un estatuto de derechos y deberes del importador o del exportador frente a la aduana, según el caso. Por su parte, la solicitud de destinación aduanera sería la manifestación de voluntad del importador o del exportador, como aquellos que tienen la disponibilidad jurídica de la mercadería, para que se le otorgue a la mercadería el régimen aduanero escogido.

Respecto a las posiciones adoptadas acerca del alcance de la declaración aduanera, señala que la solicitud de destinación aduanera es un simple acto voluntario lícito y, como tal, le son aplicables los principios generales de los actos jurídicos voluntarios, los cuales rigen para todos los actos voluntarios, constituyan o no actos jurídicos propiamente dichos.

Sobre el particular, la CNCAF, Sala III, en los autos “Moscoso Boedo, Marcelo c/ANA” 04/08/1998, ha señalado que la disposición categórica que hace el artículo 224 del Código Aduanero, obliga al despachante, en este caso, a cumplir con la solicitud en la forma que lo disponen las reglamentaciones, es decir, consignando correctamente todos los datos exigidos por las normas, entre ellos indicar la destinación solicitada (art. 234, inc. 1 del C.A.); más allá de que el modo en que se documentó el tipo de mercadería de que se trataba, pudiera haber inducido a error a la administración sobre la operación que se debería realizar.

do, además de ajustarse a la verdad permitan conocer en forma completa, clara, precisa y concisa la naturaleza, especie y calidad de los productos, con la finalidad de lograr su correcta clasificación arancelaria y valoración por parte del servicio aduanero”<sup>21</sup>.

Ahora bien, la solicitud de destinación aduanera por la cual se ha de requerir al servicio aduanero del Estado un régimen aduanero para la mercadería, es un acto que recién ha de surtir el efecto querido cuando el Estado preste su conformidad. Tal acto, como señala Barreira, ha de contener una verdadera declaración de voluntad que origina un procedimiento tendiente a obtener la conformidad del servicio aduanero. De todas formas establece que en lo atinente a la invalidez del acto, podrá ser abordado desde dos posiciones: a) por un lado la invalidez de la declaración exteriorizada en la solicitud de destinación aduanera, en lo referente a las condiciones en que esa voluntad se emitió. La invalidez de la solicitud podrá ser opuesta con independencia de que el acto administrativo haya sido o no emitido. Aquí el interés del particular radicará en interrumpir el procedimiento del despacho que se encuentra en curso de ejecución, y evitar, que dictándose el acto administrativo, se cree sobre la mercadería un estado jurídico cuyo titular puede no querer, o al cual puede ser ajeno; b) la que afecte directamente a la invalidez del acto administrativo<sup>22</sup>.

Pero queda claro que esta declaración aduanera tiene precisos efectos jurídicos, que se generan una vez que ha sido registrada ante el servicio aduanero.

La declaración aduanera, en tal sentido, tiene por finalidad hacer conocer a la aduana todos los datos relevantes a la operación, y a la mercadería involucrada, lo que ha de permitir que el control que se efectúe sea más eficiente y rápido.

La jurisprudencia a su vez la ha definido como aquella manifestación escrita que realiza el interesado, mediante la cual se individualiza, cuantifica y valora una mercadería a la que se pretende someter a alguna de las destinaciones aduaneras autorizadas<sup>23</sup>.

#### *b) Características*

Esta declaración también es de carácter informativo, lo que ha de permitir que la aduana realice un examen preliminar que es denominado “admisión de declaración de mercadería” o “control de presentación”, que se circunscribirá a un control extrínseco de la presentación a fin de establecer que se encuentren reunidos todos los elementos que exige la reglamentación, y además comprobar que esté agregada la totalidad de la documentación complementaria necesaria. Una vez completado todos los datos, y realizadas las aclaraciones que pudieran resultar menester a pedido del servicio aduanero al declarante, se procederá a registrar la destinación otorgándosele un número. Este acto ha de tener una gran importancia ya que ha de implicar: 1- El inicio del procedimiento administrativo que culmina con la destinación aduanera solicitada. 2- Si se trata de una destinación aduanera que trae aparejada la exigencia del pago de tributos, contiene

---

21. Cfr. Resolución ANA 1789/1992. Se señala en esta norma que a una correcta declaración sucede una sencilla clasificación y una ágil valoración, con la consiguiente celeridad que ello involucra. Por contrapartida, una manifestación insuficiente, innecesariamente frondosa, confusa o contradictoria, da origen a interpretaciones subjetivas que, a su vez, generan detenciones, intercambios de opinión, consultas, ampliaciones y demoras.

22. Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., en “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 125.

23. Cfr. CNCAF, Sala V, “Jiménez Juan Carlos c/ANA” 09/08/1996. También CNCAF, Sala II, “Shell Capsa (TF N° 9833-A) c/DGA 02/02/2000, se señaló que en el régimen del Código Aduanero, la declaración aduanera debe contener, según la destinación de que se trate, la posición de la mercadería, la nomenclatura arancelaria, la naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad, precio, origen y procedencia, y toda otra circunstancia para permitir la correcta clasificación y valoración de la mercadería en la aduana (arts. 234, 287, 332, y 352). Los datos incorrectos que se aporten en tal sentido tipifican la infracción de manifestación inexacta, excepto en el supuesto del artículo 957 –declaración de posición arancelaria incorrecta-. A su vez la CNCAF, Sala IV, en los autos “Itapesca SACI (Proyesur UTE) (TF N° 9849-A) c/DGA” 07/08/2001, ha señalado que, al momento del registro de la operación de exportación, es que quedan fijadas las obligaciones y los derechos del documentante, en relación con la operación que se instrumenta. Es la ley vigente entonces, en que ha de serle aplicada a todas las consecuencias que nacen del hecho de su compromiso, tanto en relación con los beneficios que puede obtener con la operación que realiza, como también en cuanto a su responsabilidad tributaria y penal.

los elementos necesarios para practicar la liquidación tributaria. 3- Si se trata de una destinación definitiva suele determinar el alcance de las restricciones de carácter económico a la importación o exportación. 4- Suele determinar en principio, la inalterabilidad de la declaración informativa anexa a la solicitud correspondiente de importación y por ende compromete la responsabilidad del declarante respecto de la exactitud de los datos allí consignados<sup>24</sup>.

Pero, como afirma Enrique C. Barreira, el pedido o solicitud del administrado es la manifestación de voluntad que exterioriza el consentimiento de este, integrando el respectivo acto administrativo y permitiendo su formación y existencia. Este pedido ha de revestir fundamental importancia a los fines del régimen que el servicio aduanero otorgue a la mercadería en cuestión, ya que, según la destinación solicitada, varía no sólo el procedimiento administrativo, sino también los deberes, tanto a cargo del administrado como del propio servicio aduanero. Por una parte, surte el efecto de comunicar a la aduana la intención del particular en cuanto a la destinación de la mercadería, y por la otra, obliga a este a dar curso a la solicitud presentada, cumpliendo con todas las operaciones necesarias para que el interesado pueda disponer de la mercancía en los términos y de conformidad con las limitaciones propias del régimen elegido<sup>25</sup>.

### c) Contenido de la declaración aduanera

Resta analizar ahora lo que se denomina “el contenido de la declaración aduanera propiamente dicha”, o como también la identifica el coautor

del Código Aduanero, la “declaración de información”.

El más elemental método de control aduanero de la mercadería al ingreso o al egreso del territorio aduanero ha de consistir en el examen directo de ella, que se realiza cuando se la presenta. Este acto se denomina “de comprobación administrativa, o de constatación administrativa”, que se resume en la simple presentación de la mercancía ante la aduana para que esta desarrolle la labor de análisis físico, la encuadre en la nomenclatura correspondiente y determine su tratamiento aduanero. Para el caso de estar sujeta a tributos, establezca la valoración de la mercadería, y la determinación del importe adeudado en concepto de tributos.

Pero se acota que este método únicamente podría ser concebible en una sociedad con un tráfico comercial rudimentario, en el cual sólo circulen escasos bienes, y con mercaderías de pobre desarrollo tecnológico. En virtud de esto, merced al desenvolvimiento actual, tanto de las mercaderías, como de los métodos de comprobación, estas modalidades directas fueron sustituidas por el método de la declaración previa, que junto con el principio del despacho en confianza se transformaron a su vez en pilares del actual sistema aduanero mundial<sup>26</sup>.

Es decir que, en la declaración, el declarante se ha de comprometer que lo allí consignado es verdadero y que con los elementos que se vierten, conforme lo reclaman los artículos 234, 253, 287, 298, 332, 352, y 387 del Código Aduanero Argentino, se ha de permitir la correcta clasificación y valoración por parte del servicio aduanero<sup>27</sup>.

24. Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 126.

25. Cfr. “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 127.

26. Aquí BARREIRA, ENRIQUE C., en “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 134, además de los conceptos por él vertidos, destaca que el despacho en confianza actúa en función de la declaración previa, pues parte de la base de que el servicio aduanero no procede a la verificación de la totalidad de la mercadería que ingresa o egresa, confiando en el importador o el exportador, ingresa o egresa exactamente la mercadería que él ha declarado. Este sistema permite el despacho en confianza, ya que parte de la idea de que el servicio aduanero autoriza el libramiento a plaza de la mercadería sin proceder a la verificación de esta o verificando parte de ella, por presumir correcta la declaración efectuada por el interesado, agilizando los trámites aduaneros. El riesgo que se asume es que el operador de mala fe declare inexactamente los datos, con el fin de obtener un tratamiento aduanero o impositivo más ventajoso que el que corresponde; esto es evidente, pero es contrastado por la legislación aduanera al prever un régimen sancionatorio riguroso cuando se detecten estos casos.

27. Ver sobre el particular, SARLI, JORGE, Y SERRA, CLAUDIO, “Ámbitos de responsabilidad en la operativa aduanera: declaraciones inexactas de cantidad de operaciones de importación”, *Revista Impuestos XLVII-B*, Buenos Aires, 1990, p. 2050.

De todas formas, si bien no cambia la esencia, los artículos citados deben ser vistos conforme a las modificaciones que implementó la reforma introducida por la Ley 25.986.

## 6. Estructura de la declaración

La declaración aduanera está concebida en dos partes o etapas, a saber, la primera, que es la que debe realizar el responsable del medio de transporte, cualquiera sea la vía de arribo al lugar de introducción al territorio aduanero. La segunda, que será efectuada por quien tenga la disponibilidad jurídica de la mercadería ya transportada, o de inminente arribo al territorio aduanero.

Con referencia a la primera, queda claro que el transportista no tiene la posibilidad de constatar las características de la mercadería contenida en los bultos o contenedores cerrados, por lo cual el contenido de la declaración que supone la presentación del manifiesto, sólo puede referirse a la cantidad de bultos, su volumen y su peso, siendo ello el motivo por lo que las diferencias punibles en esa etapa sólo se deben a los denominados faltantes o sobrantes. En cuanto a la descripción de la mercadería, la obligación del transportista sólo consiste en transcribir lo que ha sido declarado por el cargador, por lo que es irrazonable exigirle que haga una declaración en detalle de la mercadería que se encuentra en el interior de los contenedores o bultos, y menos que comprometan la posición que le correspondería a la mercadería en

la nomenclatura aplicable<sup>28</sup>.

Este sistema concebido sobre dos declaraciones, la primera con motivo del arribo del medio transportador al territorio aduanero, y la segunda con motivo de darle a la mercadería una destinación aduanera por parte del que legalmente se encuentra habilitado para hacerlo, tienen, en caso de discrepancias con la verificación, responsabilidades diferentes, ya que son distintos supuestos de exactitud y veracidad a observar como se ha visto, aunque se trate de la misma mercadería<sup>29</sup>.

Respecto de la segunda, el que se encuentra legitimado para disponer de la mercadería, necesariamente debe solicitar una destinación aduanera dentro del plazo de 15 días de arribo del medio transportador conforme lo prevé el artículo 217<sup>30</sup>. Esta labor es efectivizada con la presentación de la declaración aduanera, denominada también como “declaración en detalle”, por contraposición a la anterior. Esta declaración está orientada a que la aduana, con los denominados elementos de hecho, pueda clasificar y valorar la mercadería. Como señala Barreira, la correcta determinación del tratamiento aduanero a la cual se encuentra sometida la mercadería cuya destinación es solicitada, depende de su clasificación y valoración, para las cuales el servicio aduanero

---

28. Cfr. BARREIRA, ENRIQUE C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, *ob. cit.*, pp. 144 y 145.

29. Una cosa es la declaración del transportista y su agente ante el servicio de aduanas al arribo del medio transportador y su consecuente descarga, y otra es la destinación aduanera que solicita respecto de esa mercadería el importador. En la primera, la conducta ilícita descripta en el artículo 954 del C.A., se verifica en el momento en que el agente transportista presenta, ante la autoridad aduanera, el manifiesto general de carga. De tal manera asume su responsabilidad, ante aquella autoridad, de la exactitud y fidelidad de los datos allí contenidos, y el hecho de que la diferencia advertida hubiera podido producir perjuicio fiscal desplaza el supuesto de multa tarifada del artículo 955 del Código Aduanero. (Cfr. CNCAF, Sala III, “Galimi, María Claudia (TF N° 9821-A) c/DGA” 27/03/2001. En igual sentido, la misma Sala en los autos “Agencia de Transporte Mc Cormack S.A.” 02/04/1985, y “Cía. de Transporte y Comercio Internacional SACIFIA y de Mandatos c/ANA” 08/08/1989). A su vez, la Sala IV, en los autos “Aerolíneas Argentinas SA (TF N° 15.169-A) c/DGA” 07/09/2004, ha señalado, conforme a copiosos antecedentes jurisprudenciales, que debe considerarse que el manifiesto general de carga constituye un documento mediante el cual comienza la operación aduanera y permite la descarga del buque hasta tanto el consignatario acepte la carga, por lo que resulta razonable la previsión del artículo 956, inciso c) del C.A. Y es así, en cuanto por ella se dispone la equiparación, a los fines punitivos, de la presentación del manifiesto general de la carga con las declaraciones de destinaciones de importación, pues aquel forma parte de la documentación complementaria, imprescindible con el fin de respaldar parte de los dichos de la declaración comprometida.

Este dato se complementa con lo sostenido por la CNCAF, Sala IV, en los autos “Sucesión Carlos A. Saliva SRL (TF N° 12.816-A) c/DGA”, 10/06/2004, cuando señala que la exigencia del pago de derechos por la mercadería faltante a la descarga de un buque, tiene como finalidad la protección de la renta fiscal, previendo los perjuicios al erario público del posible ingreso ilegítimo a través del desvío de su transporte hacia otras entradas que son aquellas legalmente autorizadas; de allí que la ley cree una presunción de que la mercadería se introdujo al país a través de ese despacho concluyendo el trámite. Por ello, que en estos casos se considera configurada la infracción, ya que busca impedir su ingreso ilegal (Cfr. “Agencia Marítima Dodero SA (TF N° 12.796-A) c/DGA”, 30/04/2001).

30. El citado artículo dice: “El importador debe solicitar una destinación de importación dentro del plazo de 15 días contados desde la fecha de arribo del medio transportador, sin perjuicio de poder hacerlo con anterioridad a dicho arribo en el supuesto y de conformidad con lo previsto en el artículo 279”.

debe contar con una declaración en detalle de todo los datos que le permitan realizar esas operaciones<sup>31</sup>.

Ahora bien, esta declaración de los datos, tal como ya se ha señalado, debe ser veraz, completa e inequívoca, ya que lo que se pretende es que el servicio aduanero pueda correctamente clasificar y –según se considera más adecuado y preciso– controlar la valoración de la mercadería en el caso de importación, y eventualmente valorar en materia de exportación.

Esto es así, ya que, de conformidad con los artículos 224 y 331 del Código Aduanero Argentino, la declaración aduanera es inalterable una vez registrada, y el servicio aduanero no admitirá rectificación, ampliación o modificación, salvo los supuestos que prevé la propia ley. La rectificación es admitida como excepción, cuando sea comprobable de su simple lectura, o de la de los documentos complementarios a esta. En materia de exportación, se admite la posibili-

dad de rectificar sin datos, siempre que la inexactitud no constituya un delito o una infracción –conforme a los artículos 225 y 322, ap. 1 del Código Aduanero Argentino<sup>32</sup>.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que el precepto legal del artículo 954 tutela el principio básico de la veracidad y exactitud en la declaración de la mercadería objeto de cada operación, y delimita el tipo de infracción que se verifica cuando se produce efectivamente daño, o cuando puede producirse, exista o no control aduanero, y sea este obligatorio o no. En tal virtud, los actos posteriores a la declaración no pueden incidir sobre la configuración de la infracción, habida cuenta de que la ley alcanza al hecho ilícito en el momento en que se efectúa la declaración aduanera. El fisco descansa en esa declaración exacta por parte del declarante, quien, en forma escrita, establece todas las características y circunstancias que identifica a la mercadería<sup>33</sup>.

31. Cfr. “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, ob. cit., p. 139. Aquí también agrega que los datos que se requieren deben incluir tanto las características de la mercadería –naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad y origen– como también las circunstancias que rodean su importación, principalmente, en lo referente a los aspectos de la relación comercial subyacente entre el importador y el proveedor extranjero, o entre el exportador y el destinatario en el extranjero –precio, condiciones del nivel comercial, condiciones de financiación, existencia de cánones, o regalías pagaderas al proveedor, la existencia de envíos escalonados, importe del flete, y del seguro de transporte, etc.– ya que ello incide principalmente en las normas de valor que deben ser aplicadas.

32. La CNCAF, Sala III, en los autos “Seghini Luis Atilio c/ANA” 26/09/1997, ha destacado que el artículo 224 del C.A. establece que, una vez registrada la declaración, es inalterable, y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, salvo las excepciones previstas expresamente. En tanto que, para las diferencias entre la declaración contenida en el manifiesto de la carga y el resultado de la descarga, se regula un procedimiento de justificación específico (art. 140 y siguientes del C.A.). Igualmente, la Sala IV, en los autos “Acindar SA (TF N° 10254-A) c/DGA” 30/12/1999, ha indicado que la inalterabilidad de la declaración supone que sus atestaciones responsabilizan a su autor, sin perjuicio de la obligación que pesa sobre este de efectuar las correcciones necesarias cuando advierta la existencia de diferencias entre lo declarado y lo que fue realmente objeto de la operación. Esa responsabilidad, consecuencia de la diferencia observada, se extiende aun al supuesto de existencia de error, por cuanto, para la configuración de la infracción descripta en el artículo 954 del C.A., no se requiere la existencia de una conducta dolosa, basta que haya mediado inexactitud entre lo declarado y lo realmente exportado.

Por consiguiente complementando lo señalado por la Cámara, la Sala III, en los autos “Moscoso Boedo Marcelo c/ANA” 04/08/1998, ha señalado que la disposición categórica que hace el artículo 224 del C.A. obliga al despachante, en este caso, a cumplir con la solicitud en la forma en que lo disponen las reglamentaciones; es decir, consignando correctamente todos los datos exigidos por las normas, entre ellos, indicar la destinación solicitada más allá de que el modo en que se documentó el tipo de mercadería de que se trataba pudiera haber inducido a error a la Administración Nacional de Aduanas sobre la operación que se debía cumplir (conforme voto del Dr. Mordeglija). En los autos “Transplata SA (TF N° 8942-A) c/DGA” 07/09/2004, la Sala I, conforme al voto del Juez Buján, destaca que si existe una diferencia en la declaración y en la medida en que la rectificación no sea presentada dentro del plazo legal, se configura la infracción prevista en el artículo 954, inc. a) del C.A.

33. Cfr. CSJN “Subpga SACIE c/Estado Nacional ANA s/Nulidad de resolución” (Fallos 315:942) 12/05/1992”. El criterio tan genérico del fallo no es compartido, como se ha de ver más adelante, pero al menos, resta quedarnos con el concepto de inalterabilidad que toma el más alto tribunal de la Nación.

En igual línea, la CSJN en el caso “Free Port Importación SRL s/apelación c/ANA”, (Fallos 322:355) 16/03/1999, confirma la doctrina sentada en los antecedentes (Fallos 321:1614 y 315:929), respecto que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas. Por este motivo, se puntualizó que el inciso c) del artículo 954 debía ser apreciado desde esa amplia perspectiva que se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado.

Esta particularidad que tiene de la declaración aduanera ha sido invariable, ya que toda la legislación aduanera reposa sobre tales principios, habida cuenta de que en la manifestación que se hace, por parte del usuario, se compromete la realidad, o al menos la que se espera, surgiendo de ahí su inalterabilidad, lo cual permite que, en principio, toda discordancia que se verifique respecto de lo declarado haga ver que se está en presencia de una falsa declaración<sup>34</sup>.

Es decir, que la declaración punible conforme al tipo infraccional es la falsa, no las incompletas, ya que este supuesto no sería el previsto por la descripción del núcleo estructural del tipo<sup>35</sup>. En todo caso en estos supuestos deberán ser modificados, si así fuera necesario, por medio del mecanismo de la rectificación.

Queda claro que para que pueda existir entonces la infracción bajo análisis, el núcleo central sobre la que está concebida tiene que quedar condicionado a la efectiva existencia de discordancia o diferencia en las declaraciones, que permitan ineludiblemente que se presenten algunas de las tres hipótesis que la misma norma prevé a continuación, ya que de lo contrario, si esto no suce-

diera no existirá infracción. Es decir, se presentará lo que denomina un defecto del tipo, ya que para que exista reproche, la conducta del declarante debe darse en forma completa, para de esta manera dar derecho al servicio aduanero a que reclame la potencial multa y los tributos que pudieran corresponder.

Por esa razón, en caso de declarar en forma completa, a pesar de que falte mercadería, no necesariamente se va a estar en presencia de una infracción aduanera, ya que si bien el importador es pasible de ser responsabilizado, en los términos del artículo 954 del C.A. por la inexactitud de su declaración comprometida relativa a la cantidad de la mercadería manifestada, ello no obsta a que tal responsabilidad resulte excluida si, de las pruebas aportadas en el proceso, surgiese que los faltantes o sobrantes de bienes debieran razonablemente, ser atribuidos a las esferas de responsabilidad de otros sujetos —el transportista o el depositario— que intervienen en operaciones previas a la solicitud de destinación<sup>36</sup>.

Se puede resumir, por lo tanto, que la acción, además de consumarse y realizarse en su primera parte, que puede denominarse núcleo, debe efec-

34. Cfr. LAURENS, JUAN CARLOS, "Ilicitudes aduaneras: la falsa declaración", ob. cit., p. 107.

Debe recordarse lo manifestado por ALLIX, EDGARD, en *Les droits de douane. Traité théorique et pratique de législation douanière, avec le concours de LOUIS ROUX, A Rousseau*, Paris, 1932, volumen II, pp. 320 a 329, que las infracciones aduaneras, como muchas y numerosas, y que pueden ser agrupadas en cuatro categorías: 1- Las falsas declaraciones; 2- Las importaciones sin declaración; 3- El contrabando; y 4- Las infracciones diversas. Según la definición de la ley aduanera francesa de la época, se destacaba, que la falsa declaración es aquella que se admite en confianza y a través de la cual se ingresa un derecho inferior al realmente debido, como así también las que presentan, bajo una denominación inexacta, las mercaderías exentas de derechos.

Esto también está en concordancia con lo expuesto por PALLAIN, G., en *Les douanes francaises. Régime général, organisation, fonctionnement*, P. Dupont, Paris, 1913 en la que en el tomo I, p. 17 señalaba que toda operación de aduana comporta una declaración previa. En el dominio de las abstracciones, no sería posible concebir una legislación impositiva sustentada en otra forma que la de presentar las mercaderías al vista de aduana y de liquidar los tributos que serán reconocidos como exigibles. Pero obligar a que los funcionarios de aduana verifiquen, pesen, cuenten y midan todas las mercaderías afectaría las operaciones comerciales, ya que esto no tendría fin jamás. Nótese con que sentido común, casi a principio del siglo XX, como este problema ya se ponía de manifiesto, y se aceptaba una suerte de control ficto.

35. Al no poder determinar si la declaración aduanera es correcta o falsa, o verdadera o falsa, no puede sostenerse que la conducta sea punible, conforme a la jurisprudencia de la CNCAF, Sala III, "Cosméticos Avon SACI" del 09/8/1994. También la misma Sala en el caso "Astarti SA y otro c/ANA", 11/02/2000, ha señalado que no se encuentra configurada la infracción del artículo 954 inc. a) del CA, cuando la declaración incompleta no admite su consideración como verdadera o falsa y, por lo tanto inexacta. Este criterio es reconocido por la Sala en los autos "Dicon" del 24/08/1982 y "Ekiparcon SA" del 09/05/1989. También la misma Sala III, en los autos "Couselo Omar c/AFIP DGA", 23/08/2004, ha destacado una vez más que una declaración incompleta no admite ser considerada como verdadera o falsa y, por tanto, inexacta.

36. Cfr. CNCAF, Sala IV, "Free Port Importaciones SRL (TF N° 8583-A) c/DGA", 19/08/2003. Por su parte la Sala I, en los autos "London Supply AS (TF 14.725-A) c/DGA", 29/03/2005 ha señalado que el importador al aceptar la consignación y pedir la destinación aduanera de la mercadería compromete su responsabilidad por la exactitud de lo manifestado, según resulta de lo establecido en la primera parte del artículo 954 del CA, sin que surja de una interpretación sistemática de las disposiciones del mencionado cuerpo legal, que la mera circunstancia de que la declaración se ajusta a los datos de la factura comercial pueda excluir la aludida responsabilidad. Por otra parte, la responsabilidad del importador resulta excluida si, de las pruebas aportadas en el proceso surge que los faltantes o sobrantes deben razonablemente ser atribuidos a las esferas de responsabilidad de otros sujetos —transportistas o el depositario— que intervienen en operaciones previas a la solicitud de destinación, y que, también al igual que este último se encuentran sometidas al control del servicio aduanero.

tivamente presentarse alguna de las consecuencias perfectamente descritas en los tres incisos siguientes, que se pueden describir como condicionantes.

Ahora bien, entre el núcleo y las consecuencias determinantes para que se presente la infracción, existe un nexo o relación de no menor importancia que reclama además que la conducta “que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir (...)”. Esta descripción viene a significar que la labor que ha de desarrollar el servicio aduanero con motivo de la constatación, primeramente no se sana por la advertencia que de la diferencia existente realice el declarante, como tampoco por su posterior rectificación -evento que, por otro lado, obliga siempre a que, una vez detectada la discordancia, deba ser rectificada, por el mecanismo del sumario infraccional-; y en segundo lugar, no requiere un resultado concreto al momento de la verificación, es decir que, por el solo hecho que la aduana verifique y apruebe, no implica o significa que ha convalidado la declaración.

Vale decir que basta, no sólo el resultado concreto de alguna de las hipótesis planteadas en los tres incisos condicionantes de la figura, sino que además esta posibilidad pueda presentarse en forma potencial, bastando la mera posibilidad -situación que se advierte con los tiempos de conjugación que tiene la acción de producir, es

decir que produjera o hubiera podido producir<sup>37</sup>.

Pero debe insistirse una vez más que esta potencialidad o circunstancia real está referida a alguna de las tres consecuencias previstas en los incisos a), b) y c) del artículo 954, ya sea que se presenten de forma individual o conjunta, siempre vinculadas a una declaración realizada por un sujeto ante el servicio aduanero, de una operación o destinación de importación o exportación, cuyo contenido no coincida con lo efectivamente verificado por la autoridad aduanera.

De manera que el acto que realiza el declarante, indefectiblemente deberá ser analizado desde la perspectiva de su concordancia entre el núcleo y las consecuencias previstas en el tipo infraccional, ya sea que este se encuentre alcanzado por una posibilidad real o potencial. Estos eventos dañosos, al afectar al bien jurídico tutelado, son lo que han de justificar la aplicación de la sanción<sup>38</sup>.

No cabe duda de que la cabal interpretación de esta posibilidad que prevé la figura infraccional despertó algunos inconvenientes interpretativos, con relación a la existencia o no de controles aduaneros. A tal fin, la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que la figura del artículo 954 del C.A. distingue el supuesto en que se produzca, de manera cierta, alguno de los efectos contemplados en los incisos a), b), y c) de aquel otro en que la maniobra sea descubierta, en cuyo caso, para que la acción sea punible deberá con-

37. Igual criterio interpretativo se encuentra en el comentario que realiza a este artículo del Código Aduanero, GOTTIFREDI, MARCELO A., en *Código Aduanero comentado*, Ediciones Macchi, 2º Edición actualizada, Buenos Aires, 2000, pp. 685 a 688.

38. Sobre el particular la CNCAF, Sala IV, con fecha 30/12/1999, en los autos “La industrial alimenticia SA (TF 8152-A) s/apelación c/ANA”, ha indicado que la infracción de declaración inexacta es de comisión instantánea al momento de comprometer la manifestación y teniendo en consideración la misma declaración del documentante. El hecho ilícito consiste en la falta de concordancia entre lo declarado por este y lo que realmente se comprueba en la verificación, sin que sea óbice a ello la manifestación del transportista respecto de la realidad de lo traído en el medio de transporte.

En esta misma línea, la Sala III, en los autos “Intercitrus SA (TF N° 6833-A) c/ANA” 25/04/1996, indicó que el hecho ilícito queda configurado con la presentación de la declaración si se encontraran reunidos, en ese momento, todos los elementos que el artículo 954 establece. Y para poder determinar si esa declaración inexacta pudo producir el efecto a que se refiere el inciso c) de ese artículo, carece de relieve cualquier conducta posterior del declarante, remitiendo a lo ya fallado en los autos “Lotopa” 24/03/1992.

A su vez, la Sala V, en los autos “Bodegas y Viñedos Giol EEIC s/apelación c/ANA” 20/02/1997, ha destacado que el tipo infraccional que aquí se sanciona está considerado por la existencia de falsas declaraciones, con independencia del acacimiento de un agravio concreto para el erario, siendo suficiente sólo la posibilidad de un perjuicio eventual.

La misma Sala V, en los autos “Puerto Norte SA c/ANA” 8/09/1997, ha indicado que la infracción en el artículo 954 del C.A. consiste en efectuar, ante la aduana, una declaración, en relación con una operación o destinación de importación o exportación que difiera de lo que resultara de la comprobación y que en caso de pasar inadvertida, produzca alguno de los supuestos previstos en el artículo. Por esa razón, esta infracción es de las llamadas formales o de pura acción, que se configura mediante la realización del hecho, con independencia de que sea seguido por el resultado dañoso, bastando que se dé el peligro efectivo de que tal resultado llegue a producirse. Por ello, cuando por la índole de la inexactitud y la clase y extensión de los controles, esta no posee idoneidad necesaria para causar el daño previsto, la ilicitud no se configuraría. Es decir que si la aduana pudo ejercitar el debido control, independientemente de si en la práctica lo hizo o no, el documentante no puede ser responsabilizado por esta infracción, ya que su declaración no podía pasar inadvertida, y esta es una de las condiciones exigibles para sancionar.

currir la posibilidad, si se hubiera superado el control aduanero, de generar alguno de los resultados previstos; es decir, que la diferencia entre una y otra conducta radica en que la primera requiere un daño concreto, en tanto que para la consumación de la segunda se requiere que la acción desplegada ponga en peligro el bien que la norma tutela<sup>39</sup>.

No obstante, dicho fallo tuvo una disidencia importante en el voto del Dr. Carlos S. Fayt cuando indicó que la falsa declaración contemplada por el artículo 954 del Código Aduanero está sujeta a sanción no sólo cuando produce daño, sino también cuando puede producirlo, exista o no exista control aduanero, sea este obligatorio o no obligatorio, sea eficiente o ineficien-

te. Sostener lo contrario equivaldría a no tener en cuenta una conducta negativa para los intereses fiscales y cuya sanción está prevista por ley, en tanto de pasar inadvertida la manifestación inexacta por circunstancias aleatorias, hubiera producido evidentemente un daño<sup>40</sup>.

En orden al actuar subjetivo del presunto infractor, tal como se ha adelantado, al analizar, en el capítulo anterior, lo referente al régimen infraccional aduanero, ha de requerir, como mínimo culpa o negligencia en su accionar, lo que lleva a que por tal motivo, se vulnere el bien jurídico protegido, pero claro está, que no requiere que este accionar resulte doloso, ya que en caso contrario, no se estaría en presencia de una infracción, sino de un delito aduanero<sup>41</sup>.

39. Cfr. CSJN “Comaltex Comercial, Algodonera y Textiles SA s/Recurso de apelación” (Fallos 311:1759) 01/09/1988. Aquí mantienen el criterio fijado en el caso “Frigorífico El Duraznillo IFCA SAIFCA s/recurso de apelación” (Fallos 305:1294) de fecha 08/09/1983.

40. Cfr. (Fallos 311:1759). Se puede afirmar que esta es la línea que adopta luego la CSJN, conforme al antecedente “Agencia Marítima Río Paraná s/apelación” (Fallos 312:1997) 26/10/1989. En este señaló que, en el artículo 954 del C.A. se distingue el supuesto en que se produce, de manera cierta, alguno de los efectos contemplados en los incisos a), b) y c) de aquel otro en que la maniobra es descubierta; en cuyo caso, para que la acción sea punible, deberá concurrir, si se hubiese superado el control aduanero, la posibilidad de producir alguno de los resultados previstos.

41. No deja de resultar, en cierta forma, polémico este punto, ya que alguna doctrina admite la posibilidad de existencia de la infracción al artículo 954 del Código Aduanero, cuando se realice con dolo, como es el caso de VIDAL ALBARRACÍN, HÉCTOR G., cuando señala, en el *Código Aduanero comentado t. VII A*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992, p. 137 y siguientes, que la infracción de la declaración inexacta dolosa se configura cuando la acción ilícita tiene cierta entidad como para dificultar o impedir el control del servicio aduanero, e idoneidad para cambiar el tratamiento aduanero o fiscal que correspondiera a la mercadería importada o exportada. En igual línea, MEDRANO, PABLO H., en su obra *Delito de contrabando y comercio exterior*, Ediciones Lerner, Buenos Aires, 1991 pp. 104 y 105, señala que es infracción (la declaración inexacta prevista en el artículo 954) cuando pese a ser dolosa, no se actúe con la particularidad finalidad o intención (ultratípica) exigida para los delitos que llama tendencia interna intrascendente, y que se manifiesta en pretender: someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto del que le correspondiera; un tratamiento aduanero más favorable al que le correspondiera; o un beneficio económico. En contrario a esta postura se posiciona BONZÓN RAFART, como lo expresa en “Difícil armonización entre normas penales e infracciones tributarias y aduaneras”, ob. cit., p. 653, donde señala que desde hace algunos años viene sosteniendo, en soledad doctrinaria, que el documentante que acompaña al despacho de importación una factura ideológicamente falsa, por no corresponder los precios asentados en ella a la realidad de la operación comercial que instrumenta, comete el delito de contrabando y no la infracción de declaración inexacta, ya que ese accionar, en forma indudable, afecta el control aduanero.

También admite BERTONI, EDUARDO A., en “Comercio Exterior y subfacturación en la importación. Un caso complejo para la subsunción penal”, publicado en *Delitos no convencionales*, compilación a cargo de JULIO B. J. MAIER, Ediciones del Puerto, Buenos Aires, 1994, pp. 260 y 261, que si bien gran parte de los autores sostiene que no se exige dolo para la configuración del tipo de la infracción, aspecto que diferenciaría claramente el ámbito de punición de esta norma del de la antes citada, no comparte tal posición: Y es así, pues, aun admitiendo como válido que en el ámbito de las infracciones se describe las conductas que tienen un menor grado de injusto, argumento que conduciría a concluir en que sólo aquellas realizadas culposamente ingresan en este ámbito, nada impide la comisión dolosa, por ejemplo, a título de dolo eventual, si de la graduación del injusto se habla, de las infracciones. Por ello concluye en que la diferencia reside en que, para considerar completo el tipo penal delictivo, deberá haberse acreditado el especial elemento subjetivo del tipo (tipo delictual). En cambio en el ámbito de las infracciones, deberá acreditarse el perjuicio potencial o efectivo, desde el punto de vista objetivo, en carácter de imprescindible. De ser esta una conclusión válida, el paso de la infracción (menos disvaliosa) al delito (más disvalioso) residiría, precisamente, en que el tipo delictivo exige en el autor algo más que el dolo (el tipo subjetivo se amplía). Mediante esta interpretación, se posibilitaría que los fiscales formularan acusaciones alternativas, en el supuesto de que, en casos como el de análisis, existiera duda sobre la posibilidad de probar ese especial elemento subjetivo requerido por la figura delictual.

BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, en los trabajos ya citados, “Diferencias entre delitos e infracciones aduaneras. Similitud de tratamiento tributario”, “El ilícito previsto en el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero: una criticable jurisprudencia”, y más recientemente con motivo del fallo dictado por la CN Penal Económico, Sala B, febrero 27 de 1997, en la causa “ANA s/denuncia N° 36.258”, critica las posturas doctrinarias cuando sostienen la posibilidad de exigir dolo en las infracciones aduaneras, sobre todo, cuando analiza un fallo en el cual el tribunal estimó que la conducta infraccional prevista por el artículo 954 del Código Aduanero, a diferencia de todas las figuras de contrabando, no se pune más que una simple mentira. Esta simple mentira se caracteriza por carecer de entidad objetiva suficiente para ser reconocida como causa del error (*Continúa*)...

## 7. La declaración aduanera como declaración comprometida

Por último resta precisar el concepto de declaración jurada que asume la declaración comprometida, ya que el accionar de los protagonistas ante el servicio aduanero, estando la mercadería de por medio, ante una destinación u operación aduanera se ha de contrastar respecto de una declaración escrita, que es la que se compromete.

Se trata indudablemente de un concepto técnico, que ya ha sido objeto de precisiones y alcances, como ya se ha podido advertir más arriba al tratar la declaración aduanera.

Está claro que el sistema aduanero argentino, como el de todos los países del mundo, está estructurado sobre la base de la declaración escrita previa a la presentación de la mercadería ante el servicio aduanero<sup>42</sup>.

La documentación que certifica los datos vol-

**41. (Cont.)** que determina la disposición perjudicial de la víctima. En el contrabando, la mentira deja de ser simple cuando se la acompaña de maniobras engañosas capaces de impedir o dificultar el control aduanero.

En tal sentido, el comentario de BONZÓN RAFART, titulado “La infracción aduanera de declaraciones inexactas no puede ser dolosa porque si lo fuera configuraría contrabando”, *El Derecho*, t. 174, Buenos Aires, 1998, p. 468 y siguientes, destaca que en su opinión no existe una simple mentira que no dificulte el control aduanero; siempre atenta la mentira contra el bien jurídico protegido: “el debido control aduanero”, y no puede relacionarse la “simple mentira” como causa de error, porque siempre el mentir es doloso y el error implica por naturaleza culpa e inexistencia de dolo.

En esta misma línea, de alguna manera se ha expedido la CN Penal Económico, Sala B, con fecha 01/03/2002, en los autos “Garac y Gopak s/Incidente de apelación en Baxter Argentina SA”, publicado en La Ley del 23/07/2002, cuando destaca que la legislación no tuvo el fin de tornar delictiva una simple mentira (previsto específicamente por el artículo 954 del Código Aduanero), sino una mendacidad que deja de ser simple cuando es acompañada de otras maniobras engañosas o ardidasas que son aptas e idóneas para provocar el error del servicio aduanero y, por ende para impedir o dificultar las tareas de control de aquel. Sostiene además, que una interpretación contraria a la expresada significa: a) despojar de autonomía y contenido al tipo infraccional del artículo 954 del Código Aduanero, pues en esta hipótesis, la conducta descripta siempre constituiría un modo de comisión del delito de contrabando; y b) se contraría el modo de interpretación y aplicación de las leyes establecido desde antiguo por la CSJN, por el cual debe buscarse la armonización entre estas, teniendo en cuenta el contexto general y los fines que la informan (Fallos 301:1149), de modo que no se destruyan entre sí (Fallos 307:518), correspondiendo adoptar el sentido que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 314:458).

**42.** Este es un criterio que viene de antiguo en el Derecho Aduanero Argentino, ya que se señalaba que el manifiesto y la declaración previa que debe ser siempre escrita, son los actos que justifican el permiso aduanero. Estos elementos resultaban esenciales en el régimen fiscal de Aduanas toda vez que el propietario, consignatario o destinatario de la mercadería debía realizar la declaración previa para la determinación del impuesto. Se entendía que este acto era la declaración del contribuyente. Esa declaración comprometida era su responsabilidad, aun cuando la represión aduanera afectara directamente, como se dice, la mercadería. Como acto previo al permiso, y por lo tanto al desembarco para la circulación comercial de la mercadería, es el manifiesto general que el transportador –capitán del buque, etc.- debe hacer a la aduana. El manifiesto es la relación formal y documental de las mercaderías que se introducirán al país, sea para su circulación, en cuyo caso pagan impuesto, sea para tránsito, trasbordo, o, en su caso, no desembarco por retorno. Lo expuesto fue dicho por BIELSA, RAFAEL, en su obra *Compendio de Derecho Público, constitucional, administrativo, y fiscal*, III, Derecho Fiscal, Buenos Aires, 1952, pp. 335/336. Respecto a la manifestación, el ilustre profesor señala que la manifestación es un acto importantísimo, esencial en el proceso aduanero; ese acto debe infundir confianza a la aduana por su precisión y veracidad. Lo requiere así no solamente el interés fiscal, desde el punto de vista financiero, sino también desde el moral; se trata de impedir las consecuencias de la ligereza e incluso de la inmoralidad del personal que actúa en el proceso aduanero del despacho. La mercadería debe ser bien determinada como toda base imponible –acto o hecho-. La especie y la cantidad deben ser veraces y claramente determinadas en cuanto a calidad, valor, peso y medida. La inexactitud respecto de aquellas determina el comiso o la multa equivalente, de acuerdo con la nueva ley. Sólo respecto de las diferencias que resultaran en más de la verificación del despacho directo, si ellas excedieran de la tolerancia del 2%, según el artículo 128 de las Ordenanzas de Aduana, esta ley dispone que el Vista suspenderá el despacho y dará cuenta por escrito al Administrador. Se puede advertir que los conceptos básicos señalados son de absoluta aplicación en la actualidad y nos permite ver esencialmente el mecanismo técnico de la declaración, su finalidad, y las consecuencias que se derivan.

En el caso de la legislación aduanera de España, para el caso de una importación se realiza a través del sistema EDI, que es la denominación del sistema informático aduanero; esto significa que el declarante asume el compromiso de la exactitud de las afirmaciones que figuran en la declaración, la autenticidad de los documentos adjuntos, y el cumplimiento del conjunto de obligaciones que conlleva la inclusión de las mercancías de que se trate en el régimen aduanero en cuestión (Cfr. BAJO ANTÓN, LUIS MIGUEL, en *El despacho Aduanero*, Fundación Confemetal, Madrid, 2000, p. 208). Por su parte, BERR, CLAUDE J., Y TREMEAU, HENRI, en *Le droit douanier. Communautaire et national*, ob. cit., pp. 177 a 179, destacan que en Francia, como en la Comunidad Europea, se parte del principio que toda mercadería destinada a plaza, conforme a un régimen aduanero, debe ser objeto de una declaración que implique todas las características y enunciados, que permita la aplicación del régimen elegido. Por lo que se acepta el principio de la declaración controlada, de la declaración escrita y de la declaración de los elementos de derecho –que ha de tener relevancia con lo concerniente a la aplicación de la tarifa aduanera-. Esta declaración tendrá efectos jurídicos. La declaración en detalle constituye el acto por el cual el declarante manifiesta la voluntad de dar a una mercadería un régimen aduanero de importación o exportación y además se compromete a cumplir con las obligaciones propias del régimen elegido. De esta manera, asume la obligación de suministrar al servicio aduanero todos los datos y elementos que el régimen reclama, con el propósito de permitir a la aduana la identificación de la mercadería que es objeto de la destinación.

cados en la declaración aduanera, tiende a dar plenitud a lo manifestado por el declarante. Y esto es así habida cuenta de que es función esencial de la aduana verificar la mercadería, para de esta forma poder determinar su adecuada clasificación arancelaria, mecanismo que ha de brindar el tratamiento arancelario –tanto de importación como de exportación según corresponda– y el régimen de prohibiciones que pudiera involucrarla, como así también la de controlar la valoración –en el caso de una importación– o bien controlarla, o establecerla en el caso de una exportación<sup>43</sup>.

Debe recordarse una vez más que el declarante debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate<sup>44</sup>.

En consecuencia, la declaración va a estar fuertemente sostenida por los principios de veracidad y exactitud con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante, salvo, claro está, los supuestos previstos por la propia ley o del control que pueda efectuar el servicio aduanero<sup>45</sup>.

Se ha dicho que la modificación del sistema operativo y de registro, junto con la instauración de sistemas de control selectivo, ha significado la

modificación de algunas pautas establecidas en el Código Aduanero Argentino, lo cual generó numerosos conflictos, sobre todo a partir de la interpretación que se realizó luego del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que estableció que el bien jurídico tutelado por el Código Aduanero, en todas sus declaraciones, es el principio de veracidad y exactitud, siendo entonces irrelevante para la configuración de la infracción del artículo 954, la existencia o no del control aduanero, sea este obligatorio o no, habida cuenta de que la ley alcanza al hecho ilícito en el momento en que se efectúa la declaración<sup>46</sup>.

Debe considerarse también que antes de este criterio, la pauta jurisprudencial giraba en torno a la idea y al convencimiento de que si la aduana podía ejercer el debido control, independientemente de si en la práctica lo había hecho o no, el documentante no era responsable de la infracción porque su declaración no podía dejar de pasar inadvertida, y tal situación constituye una de las condiciones exigibles para poder sancionar. Sin perjuicio de ello, la jurisprudencia reconoce el grado de responsabilidad que tienen los declarantes, ya que, al hacerlo, deben actuar con responsabilidad y acatando expresas instrucciones contenidas en el Código Aduanero<sup>47</sup>.

---

43. Debe recordarse que el Acuerdo de Valoración de Mercaderías del GATT/OMC parte del principio de desechar los valores teóricos o referenciales en materia de importación. Por consiguiente, la aduana tiene la función de controlar el valor, no de formarlo. Mientras que en el caso de las exportaciones, si bien aplica principios similares al otro acuerdo, como no lo alcanza, puede en principio basar la valoración de conformidad a los valores teóricos o referenciales, es decir que, de alguna forma, puede establecer o determinar un valor.

44. Esto ya se sostenía desde antes de la sanción del Código Aduanero, tal como se desprende de la lectura del trabajo de MICELE, MARIO R., “Las conductas como elementos valorativos en el derecho penal aduanero”, *La Ley*, t. 1977-D, Buenos Aires, p. 247 y siguientes. Este autor realiza estos comentarios con motivo del fallo dictado por la CNCAF, Sala II, de fecha 12 de mayo de 1977, “Minondo Marcial c/Gobierno Nacional”. En esa oportunidad, estaba en juego una supuesta falsedad en la declaración de un producto que surgía de la discrepancia de los peritos en determinar la calidad de la mercadería. En tal sentido, se comentó que no podrá imputarse inexactitud cuando se declara el producto comprado en el exterior según la especie y calidad ofrecida por el fabricante vendedor, y el juzgamiento de la exactitud o inexactitud no puede depender del arbitrio de un único método de análisis, cuando existen varios, aunque respondan a distintas técnicas, sin atender a las propias características de la mercadería en el comercio internacional.

45. Cfr. CSJN “Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) c/ANA s/recurso de apelación” (Fallos 316:1588) 02/07/1993.

46. Cfr. CSJN “Subpga SA c/Estado Nacional s/nulidad de resolución” y “Frigorífico Río Platense S.A. s/recurso de apelación”, ambos de 12 de marzo de 1992. Esto, de alguna manera, implicó el cambio jurisprudencial sentado por la Corte en “Frigorífico El Duraznillo ICFA SAIFCA”, de fecha 8/09/1983.

47. Cfr. Sobre el particular la CNCAF, Sala IV, “Iochpe Maxion Argentina SA (TF N° 13.862-A) c/DGA”, 27/03/2003. En esta ocasión ha señalado que se configura la infracción de declaración inexacta cuando tanto la importadora como el despachante, con todos los elementos de juicio necesarios para declarar, comprometieron su manifestación al incurrir en una inexactitud de modo negligente, y que no se trata de un simple error involuntario, sino de una conducta culposa por haber omitido desplegar la diligencia necesaria para cumplir con los deberes que les impone su respectivo carácter de auxiliares del servicio aduanero. En igual sentido, en los autos “Free Port Importaciones SRL (TF N° 8583-A) c/DGA”, la misma Sala, 19/08/2003, ha dicho que es principio del régimen aduanero la responsabilidad del documentante, en tanto que su manifestación ante el servicio aduanero hace plena fe de su contenido y lo responsabiliza de las diferencias que puedan observarse entre lo allí declarado y lo exactamente comprobado. Por su parte, la Sala III de la citada Cámara, en los autos “Moscoso Boedo Marcelo c/ANA” 04/08/1998 ha señalado que la disposición categórica que hace el artículo 224 del Código Aduanero obliga al despachante a cumplir con la solicitud en la forma que lo disponen las reglamentaciones, es decir, consignando correctamente todos los datos exigidos.

Como señala sobre este punto Bonzón Rafart, el fundamento del cambio de criterio se sustenta en lo vertido en la Exposición de Motivos del Código Aduanero, y que tal situación -a criterio del autor-, lleva a confusión. Sostiene que, efectivamente, el mentado informe de elevación determina sobre el particular que se tutela el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera. Pero esta opinión de los redactores del Código Aduanero debe ser interpretada en el sentido de que el principio básico de la veracidad y exactitud se relaciona con el llamado despacho en confianza, el que a su vez tiene que ver con la imposibilidad fáctica de la aduana de controlar la totalidad de mercaderías que se despachan. De ello es que se deduce que la falta de veracidad o exactitud de las declaraciones atenta contra el debido control aduanero, que es el bien jurídicamente protegido tanto por el contrabando como por las infracciones aduaneras<sup>48</sup>.

Pero debe quedar claro que no cualquier inexactitud de la declaración provoca en forma automática la configuración efectiva de la infracción, ya que puede suceder que atento a su naturaleza y a los controles que se ejercen puede determinar que carece de idoneidad suficiente para causar el daño previsto, con lo cual no se configurará la infracción. Esto se sustenta en que, frente a la declaración del documentante, es necesario que la aduana despliegue una actividad suficiente para acreditar sumariamente su falsedad y no limitarse a una afirmación dogmática, como puede ser el caso del valor de la mercadería, sin referirse a las bases tomadas en cuenta al efecto<sup>49</sup>.

La declaración inexacta no es punible en sí misma o por sí misma, ya que no se castiga en haber incurrido en una inexactitud, sino sólo si con ella se puede o pudiera afectar alguno de los bienes jurídicos que la norma protege, causando o pudiendo llegar a causar un perjuicio contra el Estado, ya sea en la recaudación, en la aplicación de una prohibición o en el indebido ingreso o egreso de divisas. Como se ve, no requiere un daño efectivo sino que sólo se establezca un peligro seguro de que dicho resultado se puede producir<sup>50</sup>.

## II.- LA EXISTENCIA DEL PERJUICIO FISCAL

### 1. Concepto

La definición de este concepto jurídico se va a encontrar en el artículo 956, inciso b), cuando dice: "(...) se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe correspondiente por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto, o el pago por el fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación".

Esto significa, en consecuencia, que la declaración comprometida siempre en esencia ha de tener repercusión en orden a los tributos que se han de abonar con motivo de las declaraciones, tanto de importación y exportación, pero en tanto y en cuanto, existan tales tributos como consecuencia de hechos gravados, ya que de lo contrario, jamás se podría dar el concepto de perjuicio fiscal.

48. Cfr. BONZÓN RAFART, JUAN CARLOS, "La declaración comprometida aduanera", *El Derecho*, Legislación Argentina N° 20, Buenos Aires, p. 1481. Aquí también el autor critica el denominado "Manual de Declaración Comprometida sobre la calidad de la mercadería", Resolución ANA 1394/97, en orden a que está referido solo a la calidad de la mercadería, ya que la exactitud debería referirse a todas las circunstancias o elementos necesarios que permitan su correcta clasificación arancelaria y valoración por parte de la aduana.

Debe destacarse además que, conforme a antigua jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha reconocido que importan defraudación las falsas declaraciones efectuadas ante la aduana que, si hubieran pasado inadvertidas, habrían producido menos renta que la legítimamente adeudada (Cfr. "García Ángel y García Aurelio" (Fallos 184:417) año 1939. A su vez, también desde antiguo, se ha reconocido a la Aduana la clasificación de las mercaderías con arreglo a la Tarifa de Avalúos, esta es una función que corresponde a la aduana y no al introductor (Cfr. "Cía. Swift de la Plata SA" (Fallos 184:615).

49. Cfr. CNCAF, Sala I, "Aceitera General Deheza SA s/apelación c/ANA" 11/03/1994; Sala V, "Renault Argentina SA (TF N° 11571-A), 07/05/2001; y "Capribek SA (TF N° 10.125-A) c/DGA" 25/09/2000.

50. Cfr. SOSA, LIDIA C. Y PASTINE, SILVANA, en "Declaración aduanera: una figura conflictiva", *Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones*, año 33, Vol. 2000 (enero-diciembre) N° 189 a 192, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 474.

Pero no necesariamente, la definición limita el concepto de perjuicio fiscal a aquellos tributos propios que gravan el comercio exterior, sino que también incluye aquellos cuya percepción, con motivo de tales operaciones están confiados al servicio aduanero, como por ejemplo, el caso del Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Internos, o el anticipo del Impuesto a las Ganancias para los bienes de consumo, y otros tantos que, a lo largo del tiempo fueron creados como también, dejados sin efecto<sup>51</sup>.

De esto resulta que la noción de perjuicio fiscal es más amplia, ya que incluye a todos los tributos y tasas, que en forma indirecta o directa resulten competencia del organismo aduanero, o aquellos respecto de los cuales se le ha confiado su percepción.

Pero también se han de incluir en este con-

cepto los estímulos que, con motivo de una exportación, deban ser abonados, o que se haya solicitado su pago, o que se hubieran efectivamente pagado, y que, como consecuencia de tales acciones hayan sido realizados en forma incorrecta. Esta definición requiere aquí una precisión adicional que consiste en establecer jurídicamente qué es un estímulo a la exportación. Estos están concebidos como una devolución total o parcial de impuestos interiores, y de derechos de importación que se han abonado por los elementos importados que han de integrar el bien que finalmente será exportado, o que se han sido abonados durante el proceso de fabricación o elaboración, y que están incluidos en el costo final del bien que finalmente se ha de exportar<sup>52</sup>.

Como consecuencia de ello, se entiende una

---

51. El Código Aduanero Argentino regula los tributos específicos del comercio exterior, en los que tanto la percepción, como la interpretación y eventual devolución, le compete al servicio aduanero. Ellos son: los derechos de importación, que gravan la importación a consumo de una mercadería y que están regulados en los artículos 635 a 672); el impuesto de equiparación de precios, definido como aquel cuyo importe es equivalente a la diferencia entre un precio tomado como base y de otro de comparación, regulado en los artículos 673 a 686; los derechos antidumping, definidos como los tributos que se aplican para aquellas mercaderías que luego de un proceso de investigación se determina que son importadas en situación de *dumping*, por consiguiente el importe de este tiene que ser el porcentaje de *dumping* establecido, regulado en los artículos 687 a 696, además de la Ley 24.425 que aprobó el Acuerdo para la aplicación del Art. VI del GATT hoy OMC; derechos compensatorios, definidos como aquellos tributos que se crean para neutralizar el subsidio otorgado por un estado, que contiene una mercadería que es objeto de importación, y que se regulan en los artículos 687 a 699. En materia de exportación, se encuentran los siguientes tributos: los derechos de exportación, que gravan la exportación definitiva a consumo y que están regulados en los artículos 724 a 760. Existen además los denominados tributos de afectación especial, tal como es el caso del Impuesto al Valor Agregado, anticipo de Ganancias, Impuestos Internos, Impuesto a la transferencia de los combustibles, por citar algunos de los vigentes; debemos recordar también los ya derogados: Fondo de Vialidad Nacional, Marina Mercante, Promoción de Exportaciones, Factor de Convergencia, etc. También se encuentran comprendidas dentro de este concepto las denominadas tasas, que pueden ser definidas como toda prestación obligatoria, en dinero o especie, que el Estado en ejercicio de su imperio, exige en virtud de ley por ser un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago (Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario*, ob. cit., p. 99). Bajo tales consideraciones, el Código Aduanero prevé las tasas de estadística como prestación del servicio de estadística y que se regulan en los artículos 762 a 766. La tasa de comprobación de destino es aquella en virtud de la cual, con motivo de un régimen especial tributario, resulta necesario realizar un control posterior a la mercadería, y se la norma en los artículos 767 a 772. Finalmente, se regulan dos tasas más que no han tenido incidencia en el campo infraccional ya que son tasas fijas tabuladas, con prescindencia del valor de las mercaderías, y de la declaración aduanera. Una es la tasa de servicios extraordinarios, que abonon los usuarios con motivo de la necesidad de contar con prestación de servicio aduanero durante los días y horas inhábiles, y que se regula en los artículos 773 a 774. La otra es la denominada tasa de almacenaje, que se abona con motivo del depósito de la mercadería que no cuenta con libre circulación en un territorio aduanero, por el tiempo que esa situación se ha presentado, y que se regula en los artículos 775 y 776. A modo de análisis de legislación comparada, se advierte en la legislación de la Comunidad Europea que la declaración que se realiza ante el servicio aduanero, es un documento que justifica una acreencia a favor de la administración, lo que le confiere la potestad de perseguir por vía del apremio la satisfacción de este crédito, conforme destaca BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, HENRI, *Le Droit Douanier communautaire et national*, ob. cit., p. 179.

52. El Código Aduanero Argentino prevé, en la Sección X, los estímulos a la exportación, que contiene el *Draw back*, definido como el régimen aduanero en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieren pagado en concepto de tributos que gravaron la importación para consumo, siempre que la mercadería fuera exportada para consumo luego de haber sido sometida, en el territorio aduanero a un proceso de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, que involucra también las mercaderías que se utilizan para acondicionar o envasar otra mercadería destinada a la exportación. La regulación está prevista en los artículos 820 a 824. Los reintegros y reembolsos están definidos y regulados en los artículos 825 a 833. Se define al reintegro como el régimen en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exportara para consumo a título oneroso, o bien por los servicios que se hubieran prestado con relación a la mencionada mercadería. Dentro del concepto de tributos interiores no se incluyen los que hubieran gravado la importación a consumo, con lo cual lo hace además compatible con el *draw back*. El reembolso es aquel en virtud del cual se restituyen total o parcialmente los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos por la previa importación para consumo de toda o parte de la mercadería que se exportara para consumo a título oneroso, o bien por los servicios que se hubieran prestado con relación a la mencionada mercadería. Debe señalarse, finalmente, que existen en virtud de otros textos normativos otros estímulos a la exportación, como es el caso de los previstos en la denominada Ley de Promoción de Exportaciones 23.101, cuyos beneficios fueron dejados sin efecto prácticamente a lo largo del tiempo (sobre el particular ver ALAIS, HORACIO F. "Comentarios a la Ley de promoción de Exportaciones y sus decretos reglamentarios y complementarios", *El Derecho, Legislación Argentina* N° 23, Buenos Aires, 1985), la Ley de Puertos Patagónicos (Ley 23.018 y su modificación posterior), por citar las más notorias.

actitud de sacrificio fiscal, en orden a promover las exportaciones de un país sustentado en el principio de no-exportación de impuestos, recomendación que es aceptada universalmente en el comercio exterior. Por ello este capítulo ha de tener especial relevancia respecto de los elementos que se declaren al servicio aduanero, ya que sobre la base de este dato básico, se sustentará el pago del estímulo que corresponda, y por ello, toda inexactitud que tenga por objeto justificar un pago indebido habrá de configurar una declaración inexacta, ya que puede ocasionar perjuicio fiscal<sup>53</sup>.

## 2. Perjuicio fiscal real y también potencial

Por lo expuesto puede concluirse en esta primera aproximación, que la declaración que se realiza ante el servicio aduanero debe coincidir con lo que se verifica, y que en caso de que exista alguna diferencia, esta no debe producir, en forma real o potencial, un perjuicio fiscal.

El texto y las conclusiones resultan claros, a pesar de que, a veces, la interpretación de los vocablos “pudiere producir” ha generado ciertas disputas administrativas y judiciales, motivadas, tal vez, por la amplitud del agravio, y por un cierto exceso de celo fiscal de los funcionarios de la aduana.

No obstante, debe quedar claro que la potencialidad introduce la idea de que no será relevante el acto posterior que realice el declarante ten-

diente a minimizar o, directamente, hacer desaparecer el peligro hacia la renta fiscal, ya que siempre, con anterioridad a la declaración y con posteridad a esta, el perjuicio fiscal tanto real como supuesto, tiene que estar presente para que se configure la infracción<sup>54</sup>.

Es decir que, para analizar si la declaración presentada ante el servicio aduanero permite tener por configurada la infracción tipificada en el artículo 954 del C.A., conforme a lo previsto en el inciso a), lo único relevante es que esta, por sí sola, pueda producir perjuicio fiscal. No obstante ello, pueden ocurrir circunstancias que impidan la posibilidad de configuración del hecho ilícito si se elimina, por ejemplo, la viabilidad de aquel resultado, aconteciendo tal evento cuando, al tiempo de registro de la declaración, se han pagado los tributos por la mayor cantidad comprometida, desapareciendo, de tal modo, la expectativa de que la renta fiscal pueda quedar afectada por aquella declaración<sup>55</sup>.

En igual línea, ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que, si no existe la posibilidad real o potencial de generar un perjuicio fiscal, las diferencias en la declaración resultarán insusceptibles de producir tal efecto, deviniendo tal situación en un presupuesto abstracto y, en tales condiciones, la conducta vinculada a la operación examinada no resultará idónea para poner en peligro el bien que el artículo 954 inciso a) del C.A. protege<sup>56</sup>.

53. Debe señalarse igualmente que, en el caso de los estímulos a la exportación, solamente estos corresponden a los exportadores que directamente realizan la exportación, y en el particular caso del *draw-back*, que el solicitando del beneficio debe ser aquel que exporte directamente los insumos objeto de la devolución. Esto se sustenta en que tal beneficio reclama la necesidad de que el beneficiario del régimen sea importador directo, es decir, que el pretendido usuario del beneficio no podría importar directamente a través de un tercero que realiza la operación por su cuenta y orden. En tal sentido, se avala una interpretación restrictiva a fin de evitar maniobras distorsivas en el mercado interno. (Cfr. CNCAF, Sala II, “Compañía Naviera Pérez Compac SA c/ANA”, 16/03/1999). Esto repercute en el tema bajo examen ya que, si no corresponde el estímulo, no puede existir, en forma real ni potencial, perjuicio fiscal.

54. Tal como reiteradamente la CNCAF ha sostenido, luego del fallo de la CSJN “Subpga SA” (Fallos 315:942) del 12/05/1992, la Sala III *in re* “Agencia Marítima Agrano (TF N° 8824-A) c/ANA”, 01/10/1998, en cuanto, para determinar si la declaración inexacta pudo haber producido perjuicio fiscal, de acuerdo con el tipo penal imputado, carece de relevancia cualquier accionar posterior del declarante, así como el control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ahora, si la totalidad de los tributos fueron abonados antes del arribo del medio transportador, basta la declaración inexacta contenida en el manifiesto para que no se tenga por configurada la conducta punible.

55. Cfr. CNCAF, Sala II, “Cesare, Héctor s/apelación”, 25/08/1988; y Sala V, “Renault Argentina SA (TF N° 11.571-A) c/DGA”, 07/05/2001.

56. Cfr. “Agencia Marítima Río Paraná s/apelación” (Fallos 312:1997), 26/10/1997. En este particular caso, se trató de una importación de mineral que estaba beneficiada con franquicias en razón de su destino, y por lo tanto, no podía, producir perjuicio fiscal las diferencias que surgían en cuanto al peso, que era el dato en conflicto en tal declaración.

Tal posibilidad debe conducir a la búsqueda de una mayor precisión del tipo y su terminología, sobre todo, por el hecho de que, en la declaración de una destinación, van a incidir varios elementos que tienen indudable repercusión en el aspecto tributario del comercio exterior, tanto de importación como de exportación, conforme a los múltiples elementos que contienen las declaraciones aduaneras, los cuales se tienen que comparecer con la verificación que luego a de realizar la aduana.

En la medida en que toda declaración de destinación aduanera, tanto de importación como de exportación, tengan que consignarse obligatoriamente la naturaleza, especie, calidad, estado, cantidad, precio, origen, procedencia, y toda otra circunstancia o elemento necesario, para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se tratara, por parte del servicio aduanero, la posibilidad de detectar dife-

rencias y eventuales incidencias en el campo tributario van a ser reales y ciertas<sup>57</sup>.

Si bien en este aspecto, se ha de encontrar, en forma permanente, la función de control de la aduana en orden al ingreso y egreso de las mercaderías afectadas al tráfico internacional, en cuanto a su incidencia en el régimen de prohibiciones y la recaudación, en el caso que nos ocupa, el segundo ha de tener una mayor preponderancia. Por ello no cabe duda de que se pone especial énfasis en la actividad de recaudación, y por ende, debe recaudar lo que le corresponde, lo debido, exigiendo al contribuyente que pague lo que establece la ley<sup>58</sup>.

De igual forma, se estará ante la presencia de un real perjuicio fiscal por aquellas operaciones en las que se pretenda hacer prevalecer un régimen preferencial o arancelario al que efectivamente corresponda, tal como sería el caso en que expresamente estén vedadas las triangulaciones<sup>59</sup>.

57. En la destinación de importación definitiva a consumo, esto está regulado en el artículo 234; en la destinación suspensiva de importación temporaria, en el artículo 253; en la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, en el artículo 287; en la destinación suspensiva de tránsito de importación, igual exigencia se prevé en el artículo 298; en la destinación definitiva de exportación para consumo, se regula este aspecto en el artículo 332; en la destinación suspensiva de exportación temporaria, se lo regula en el artículo 352; en la destinación suspensiva de tránsito de exportación, se lo regula en el artículo 375; y finalmente, en la destinación suspensiva de removido, se lo regula en el artículo 387.

La reforma introducida por la Ley 25.986, involucró para las declaraciones aduaneras el uso genérico de indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate.

Sobre el particular, ha señalado la CNCAF, Sala I, en los autos "Primotex S.A. y Castelar SA s/apelación c/ANA", 01/12/1998, que en el artículo 234, punto 2 del C.A., con claridad se expresa que la declaración aduanera deberá indicar, además de los elementos que expresamente prevé, toda otra circunstancia o elemento necesario para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se tratara, por parte del servicio aduanero, norma que guarda innegable conexión con lo dispuesto en el artículo 241, al establecer que, con sujeción a las normas establecidas en la legislación, en la forma y en los plazos y con los recaudos que estableciera la Administración Nacional de Aduanas con alcance general, el servicio aduanero procederá a verificar, clasificar y valorar la mercadería de que se tratara, a fin de determinar el régimen legal aplicable a esta, debiendo concluirse, al incidir aquella fecha –se declara en forma inexacta en el caso bajo examen la fecha de embarque en el medio transportador– directamente en la determinación del régimen legal aplicable, en que constituye una declaración que difiere de lo que resultó de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, hubiera podido producir un perjuicio en los términos que establece el artículo 954, inciso a), del C.A.

En igual sentido, la Sala IV, en los autos "Saab Scania Argentina SA s/apelación c/ANA", 24/03/1992, ha dicho que la descripción de la mercadería y la errónea mención de la ubicación arancelaria (que coincide con la descripción incompleta) configuran la infracción prevista en el artículo 954, inciso a) del C.A.

Finalmente la misma Sala, en los autos "Aerolíneas Argentinas SA c/ANA", 30/04/1999, ha dicho que para que se configure la infracción que reprime el inciso a) del Artículo 954, del C.A., deben concurrir los siguientes requisitos objetivos: 1) es necesario que exista una diferencia y que ella origine una declaración inexacta, es decir, que la declaración –que por principio debe ser previa– no se ajuste a la realidad; y 2) que como consecuencia de aquella inexactitud se produzca un perjuicio fiscal o que dicho perjuicio se hubiere podido producir, es decir, que requiere o bien la inexistencia de un daño –un perjuicio fiscal–, o bien que dicho daño se hubiera podido producir (Cfr. Sala II, "V. M. Naerlovicha", 17/11/1987, y "Subpga SACI", 12/5/1988).

58. Cfr. CNCAF, Sala IV, "Compañía Argentina de Levaduras SA s/recurso de apelación" de fecha 26 julio de 1991. En dicha oportunidad, el tribunal señaló respecto de las dos primeras hipótesis que establece el artículo 954 del Código Aduanero Argentino, que aparece en forma nítida un agravio al Estado, sea con relación al ejercicio de su política recaudatoria, sea en el control de su poder de policía económica en el control del tráfico internacional.

59. Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación "Fleytas, Mónica Liliana c/DGA s/apelación" (TF N° 12.799-A), Sala G, 21/02/2002. Se trató el caso de una importación realizada bajo el régimen de ALADI durante un periodo que no admitían las triangulaciones. En este caso se acreditó tal situación y se consideró que existió perjuicio fiscal potencial ya que no correspondía el tratamiento preferencial y sí el régimen arancelario general.

Pero es claro que hay situaciones que no constituyen real o eventual perjuicio fiscal pasible de ser sancionado por esta hipótesis. Se constituye esta, cuando por operaciones de tránsito se despachan mercaderías con destino a Tierra del Fuego, que, como se ha visto, rige un sistema arancelario especial, y en la liquidación de los tributos correspondientes no se incluyen los derechos antidumping que le corresponden a la mercadería conforme a su posición arancelaria. El fundamento es que si no corresponde a dicha mercadería tal tributo no tiene por qué ser garantizado. La falta del eventual derecho antidumping en la liquidación de la garantía no puede ser sostenida como potencial perjuicio fiscal, ya que de hecho no le corresponde jamás<sup>60</sup>.

### III.- LAS FUNCIONES ADUANERAS TÉCNICAS ESENCIALES

Esta cuestión introduce un concepto ya esbozado anteriormente. Estas funciones pueden definirse como aquellas funciones técnicas principales a cargo del servicio aduanero. Entre ellas, una parece más atenuada o, al menos con signos de haber mutado en la actualidad.

Estas funciones son las de clasificación y de valoración de las mercaderías. Ambas han de tener una vinculación directa con la función de recaudación, ya que la primera consistirá en ubicar una mercadería en la partida arancelaria correspondiente y, por lo tanto, se establecerá el nivel arancelario que le corresponde como también si está comprendida en alguna restricción de carácter económico o no económico; y la segun-

da determinará la correcta base imponible sobre la que se ha de aplicar la alícuota tributaria prevista para esa mercadería.

Por un lado, se advierte que el grado de detalle de descripción de elementos a declarar en la destinación, respecto de la mercancía, se sustenta en que la norma lo reclama de esta manera para permitir las dos funciones aduaneras básicas aludidas.

Respecto de la primera, significa la posibilidad de permitir ubicar a cada mercadería que se presenta, dentro de la posición arancelaria, conforme al Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías establecido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, que fue elaborado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera, en Bruselas con fecha 14 de junio de 1983, y que fue a su vez, modificado por su Protocolo Enmienda, hecho en Bruselas el 24 de junio de 1986, y sus Notas explicativas<sup>61</sup>.

Esto significa que la función de clasificar las mercaderías es indelegable y esencial del servicio aduanero, y por ello, debe interpretar el acuerdo que establece las reglas y forma de clasificación<sup>62</sup>.

Por consiguiente, se observa en la declaración aduanera un doble compromiso, por un lado el que asume el declarante en aportar todos los elementos descriptivos de la mercadería de que se trate, en donde naturaleza, características, calidad, etcétera, han de tener relevancia importantísima al momento de clasificarla arancelariamente, lo cual no lo releva de fijar, o poner, una posición arancelaria, que se puede considerar correc-

60. Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, "BGH SA s/apelación (TF N° 17.716-A)", Sala E, 14/08/2003.

61. Este acuerdo fue aprobado por la Ley 24.206, que modificó, en consecuencia, los artículos 11 y 12 del Código Aduanero Argentino.

62. La CNCAF, Sala V, en los autos, "Jiménez Juan Carlos s/apelación c/ANA", 09/08/1996, ha señalado que tanto la clasificación como la valoración y liquidación son funciones privativas y excluyentes de la aduana. Si embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso "Molinos Río de la Plata SA c/Fisco Nacional ANA (Fallos 305:294)", de fecha 15/03/1983, estableció que lo relativo a la importación con licencia arancelaria constituye un régimen específico que en ciertos aspectos se aparta de los procedimientos regulares de las operaciones aduaneras contempladas en la ley de aduana y, teniendo en cuenta que la clasificación de la mercadería es un trámite necesario e imprescindible de los establecidos para la obtención de la licencia, no cabe admitir un doble proceso de clasificación que conduciría a desvirtuar la finalidad del Decreto 4485/71. De tal manera, consideró que carece de legitimidad la resolución de la aduana que había reconocido a dicho organismo la facultad para clasificar mercadería amparada por una licencia acordada en los términos del citado decreto. Debe aclararse que esto fue un caso excepcional en que la aduana discrepó, estimamos con fundamento técnico acertado, de la clasificación realizada por la Secretaría de Industria y Comercio. No obstante, si bien la solución jurisprudencial es de estricta equidad, las consecuencias posteriores llevaron a que, cuando se establecieron regímenes especiales de promoción, el paso primero siempre fue la de clasificar en aduana todos los elementos que van a ser destinados al proyecto a promocionar, para luego controlar y, si corresponde, otorgar el beneficio.

ta o acertada, ya que también lo reclama el texto normativo; y por el otro, el del servicio aduanero, como garante y determinante de la correcta clasificación en cumplimiento de su función.

En esta situación, se aprecia la labor de los despachantes de aduana. Se los reconoce como auxiliares del servicio aduanero, ya que, en esa función clasificadora y de control, colaboran con el servicio aduanero de manera leal; asimismo, lo que aquellos despachantes declaren ha se permitir al servicio confirmar o rectificar la clasificación realizada. Sin perjuicio de destacar que como actúan junto con el importador o el exportador, según sea el caso, se presume que tienen una intermediación más directa con los antecedentes y características de las mercaderías, de las cuales se les solicita que confeccionen una destinación aduanera.

Con referencia a la segunda función técnica de la aduana, que es la de valorar correctamente las mercaderías, esta ha mutado por la de control de la base imponible, sobre todo en materia de importación, a partir de la derogación del sistema implementado originariamente por el Código Aduanero Argentino respecto del método de valoración de mercaderías que consagraba el método teórico denominado “de Bruselas”, en el que sí era función del servicio aduanero valorar las mercaderías que se le presentaban a destinación.

#### **IV.- LA INCIDENCIA DE LOS CERTIFICADOS DE ORIGEN EN LA DECLARACIÓN INEXACTA**

En base a lo expuesto anteriormente, resulta propicio comenzar a analizar la cuestión que presenta conflictos, y que tiene directa vinculación con los problemas generados por las discrepancias clasificatorias, como es la relativa a los certificados de origen.

Este problema se origina en la creencia de ciertos funcionarios aduaneros que, ante una diferencia clasificatoria, respecto de mercaderías que ingresan al territorio aduanero al amparo de un certificado de origen, por estar en juego un sistema arancelario preferencial, no resulta este de aplicación en virtud de dicha controversia, y que como consecuencia de ella, se produce un poten-

cial perjuicio fiscal al no corresponder la ventaja arancelaria por considerar que la posición arancelaria citada corresponde a otra mercadería.

En este campo, han existido abusos notorios, sobre todo, respecto de mercaderías procedentes de los países miembros del MERCOSUR.

Es evidente que los criterios clasificatorios incluso por tratarse de simples interpretaciones de un sistema sobre mercaderías concretas, han llevado a que, en reiteradas ocasiones, se tengan posiciones encontradas entre los diversos servicios aduaneros que han adherido al acuerdo. Si bien existen mecanismos destinados a resolver esas controversias, estos son objeto de estudio y aprobación conforme al reglamento existente en ese marco normativo, pero muchas veces, no se arriba a una solución de manera rápida y adecuada. En el MERCOSUR, esto también se ha previsto y se compatibilizan las posiciones interpretativas encontradas con el objeto de tener, entre los países miembros, iguales criterios de aplicación.

Ahora bien, hasta que esta situación se normalice o resuelva, existen gran cantidad de criterios encontrados, que generalmente, se vislumbran cuando en el país de exportación se emite un certificado de origen conforme a su criterio, y que luego es rechazado en el de importación, debiendo preguntarse si esta circunstancia es suficiente para, primeramente, no reconocerle el origen que se declara, y finalmente debe considerarse que se ha cometido una infracción como consecuencia del rechazo del documento.

Desde luego que tales posturas deben ser desechadas. En primer lugar, si bien el único documento que acredita el origen es el mentado certificado, resulta evidente que ante una discrepancia clasificatoria no puede ser desechado sin más, ya que dicho documento está referido a una documentación complementaria, como es la factura, y allí no cabe duda de que se describe a la mercadería que se le ha certificado el origen que se declara. En consecuencia, el argumento de sustentar el rechazo y, por ende, su invalidez, a los fines arancelarios, en no acordar respecto de la posición arancelaria que se cita, no es sustantivo para no reconocer el origen. Como conclusión de lo expuesto, no se presenta la declaración inexacta habida cuenta de que si le reconoce el

origen preferencial o acordado no se presenta la potencialidad del perjuicio fiscal, no adecuándose la conducta a un elemento del tipo, como es la potencialidad o efectiva presencia del perjuicio fiscal, por lo que nunca puede existir reproche por parte del servicio aduanero. Distinta sería la situación si no existiera concordancia entre el documento de origen y la demás documentación complementaria.

Respecto de aquellas posiciones intermedias que han reconocido la inexistencia de la infracción, pero si la facultad de la aduana de exigir el pago de los derechos extrazona, también por el mismo razonamiento anterior debe ser rechazada, sobre todo a la luz de las pautas que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido sobre los certificados de origen<sup>63</sup>.

Pero debe quedar claro que la temática del certificado de origen se finca en reconocer a ese documento como el que valida un origen determinado y en consecuencia le permite aplicar o reconocer a esa mercadería el tratamiento arancelario preferencial que le corresponde.

En este sentido, es lógico que el certificado de origen tenga que estar emitido cumpliendo todos los requisitos esenciales que cada acuerdo internacional haya previsto. Es por ello que en el marco de la ALADI se han establecido pautas específicas que hacen a la validez del documento entre los que se encuentran la necesidad de consignar correctamente la posición arancelaria ya que en estos acuerdos económicos de complementación se han negociado en forma específica

porcentuales de preferencias tributarias por posiciones arancelarias.

Distinto es el caso del MERCOSUR en el cual el régimen de origen parte de la normativa básica consignada en la Decisión CMC 01/04 que ha tenido diversas modificaciones parciales algunas de las cuales están actualmente en proceso de internalización por parte de alguno de sus estados miembros. En este régimen análogamente a lo que acontece con el régimen de certificación de origen de ALADI, el documento tienen que cumplir y observar requisitos esenciales como es el caso de consignar el número de factura que ampara la mercadería, cantidades, fecha de emisión y certificación por parte de la autoridad reconocida para tal labor, norma de origen respectiva si corresponde etc.

Pero es claro que conforme a lo acordado en el MERCOSUR la negociación de los productos producidos y elaborados por los estados miembros, ya no quedan circunscriptos a una negociación de partidas arancelarias, ya que el principio operativo esencial del Tratado de Asunción, es que han de circular libremente dentro del mercado común los productos de ese origen, lo que ha de implicar la no tributación aduanera de ninguna clase.

La exigencia actual en el certificado de origen de una posición arancelaria NCM es en todo caso en el contexto del MERCOSUR un resabio del régimen anterior de la ALADI y que puede tener justificación estadística pero en modo alguno resulta esencial ya que lo trascendente ha de

---

63. Cfr. C.S.J.N. "Mercedes Benz Argentina SACIFIM c/ANA", de fecha 21 de diciembre de 1999, (Fallos 322:3193) en el que se analizó profundamente la conducta desplegada por la aduana en orden a la interpretación que esta hacía del Acuerdo Internacional en el marco de la ALADI, y en la que el más alto tribunal estableció las pautas que el organismo de contralor debe asumir teniendo en cuenta el principio de buena fe y cumplimiento de los fines buscados por las altas partes contratantes, de suerte tal, que esas pautas implicaron un cambio de actitud por parte de la aduana en orden a abandonar prácticas que, de hecho, implicaba so pretexto de aspectos formales, no aplicar el régimen de excepción. También en los autos "Autolatina Argentina SA c/DGA", (Fallos 325:113), 02/12/2002, La Ley del 17/05/2002, la Corte Suprema ha señalado que los incumplimientos formales del importador, que en este caso eran la emisión y presentación tardía de un certificado de origen, descripción genérica de la mercadería importada, respecto de las irregularidades en la confección de las facturas adjuntas, no justifican excluir sin más a la mercadería del régimen promocional -ACE 14- debiendo el Fisco recabar de las autoridades del país exportador las informaciones adicionales necesarias para solucionar el problema planteado, ello sustentado en que, tratándose de un tratado internacional, este debe ser interpretado de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de este, y teniendo en cuenta su objeto y fin (artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados). Pero debe señalarse que la misma Corte Suprema en los autos "Autolatina SA (TF N° 7879-A) c/DGA" (Fallos 326:1090), 10/04/2003, ha señalado en el contexto del mismo acuerdo promocional -ACE 14- a partir del Protocolo Adicional 17 se estableció un conjunto de recaudos que no pueden ser suplidos por otros elementos probatorios que tienden a dar plena acreditación del origen brasileño de los bienes de manera que, ante incumplimientos formales de los certificados de origen como la presentación extemporánea o su emisión posterior al registro de la importación, privan a la mercadería del régimen preferencial.

constituir los requisitos de fondo del documento (fecha de emisión y validez y certificación) y no la correcta clasificación arancelaria que pueda corresponder a la mercadería.

La jurisprudencia en este campo como se ha señalado anteriormente no ha sido determinante ya que algunos antecedentes permiten sostener que en definitiva la posición que aquí se adopta es la correcta.

En efecto, en los autos “Whirlpool Argentina SA (TF N° 18.557-A) c/DGA” de fecha 01/02/2008, la CNCAF, Sala IV, al confirmar un decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación estableció que desconocer el tratamiento arancelario especial acordado dentro del marco de la ALADI por una omisión formal de información pero sin impugnar el resto de la documentación conforme a la cual el importador era merecedor de ese trato, se incurre en una grave violación a ese principio básico que hace al postulado de afianzar la justicia inserto en el Preámbulo de la C.N.. En el caso concreto existe una total correspondencia entre la factura comercial y el certificado de origen lo que constituye una condición esencial para la validez de la negociación, además que ambas posiciones arancelarias en conflicto se encontraban negociadas. Por estos motivos se hizo lugar a la repetición intentada por la importadora reconociendo la inclusión de la importación dentro del régimen de preferencia<sup>64</sup>.

Este criterio también es adoptado por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación cuando en los autos “Aluar Aluminio Argentino SA s/apelación” sostuvo que con fundamento en el decisorio adoptado por la Cámara Nacional en lo Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en los autos “YPF SA (TF N° 11.119-A) c/DGA” de fecha 29/08/2000, se especificó entre otras cosas, que la errónea ubicación arancelaria

de la mercadería no es determinante de la procedencia de las preferencias arancelarias, puesto que esta se conceden a las mercaderías dado que son las mercaderías las negociadas y no las posiciones arancelarias, aunque dichas posiciones arancelarias brinden una ubicación de las mercaderías en la nomenclatura.

Se ha sostenido igualmente que el hecho que la posición arancelaria consignada en el despacho de importación no coincida con la mencionada en el respectivo certificado de origen, sin discutirse la naturaleza de la mercadería y la coincidencia de las descripciones de ellas contenidas en los documentos en cuestión, el defecto no deja de resultar formal y no es óbice a los fines de considerar que al despacho le resulta aplicable el aludido certificado sobre todo cuando en este tipo de acuerdos se han negociado mercaderías y no posiciones arancelarias, debiendo en consecuencia la descripción contenida en todos los documentos permitir, en la medida que satisfaga las exigencias legales, una eficiente labor de control por parte del servicio aduanero en orden al cumplimiento de las obligaciones impuestas a quienes se benefician del régimen<sup>65</sup>.

Análogo tratamiento ha convalidado la jurisprudencia desde siempre cuando ante la falta de mención específica de la norma de origen no influye de manera alguna toda vez que cualquiera que fuera ella, si el tratamiento aduanero es idéntico. Por lo que si no se discute que la mercadería descrita en el certificado de origen coincide con la documentada y con la que resultó de la verificación queda acreditado el origen zonal de esta en tanto la aduana no haya mencionado perjuicio alguno o cierto o potencial que pudo haber producido al fisco un error en la mención de la norma, sobre todo cuando resulta insustancial<sup>66</sup>.

De modo que si esta interpretación resulta

---

64. El tribunal basa su decisión en los antecedentes “Lanín San Luis SA (TF N° 9963-A) c/DGA” 08/05/2001, “SA Talleres Metalúrgicos San Martín TAMET c/ANA” de la Sala I, del 14/08/1990, y “Massalin Particulares S.A. (TF N° 9019-A) c/DGA” Sala V, 21/09/1998.

65. Cfr. CNCAF, Sala IV, “Agritec SA (TF N° 10.398-A) c/DGA” 08/05/2008. En este antecedente remite a antecedentes análogos de la misma Sala “Química Buenos Aires SRL (TF N° 11.650-A) c/DGA” 14/12/2001 y “Laquimar SACI y F (TF N° 11.065-A) c/DGA” 29/09/2000.

66. Cfr. CNCAF, Sala IV, “Coto CICSA (TF N° 18.554-A) c/DGA” 11/03/2008. La misma Sala mantiene la línea jurisprudencial sentada en “Química Hoechst SA” del 10/06/1986, “Sucesores de José Salgado SAIC” 25/08/1987, y “Colorin IMSSA” 11/02/1997.

sólida en lo tributario, cuando se está cuestionando la improcedencia del cargo por tributos extrazona o no preferencial según el caso, o la suerte de una repetición, también tiene que ser de aplicación cuando se está discutiendo si se ha cometido la infracción de declaración inexacta.

Tener un criterio para un caso y otro para la infracción sobre la misma cuestión es contradictorio y no lo suple una interpretación extrema del principio de veracidad y exactitud como se pretende fundar en sede aduanera.

Debe recordarse que el tipo infraccional requiere para que se de que la inexactitud de la declaración en forma inequívoca pueda establecer la existencia real o potencial del perjuicio fiscal.

Si como se ha visto, la mercadería es del origen MERCOSUR y la documentación es coherente y completa, la divergencia clasificatoria

puede admitirse por un purismo técnico, pero jamás podrá activar el reclamo aún potencial de los tributos extrazona ya que el origen en forma inequívoca siempre será comunitario y por consiguiente la potencialidad del perjuicio fiscal no se ha de presentar jamás, con lo cual la inobservancia apuntada no ha de encuadrar en el marco del tipo infraccional.

Es claro que distinto ha de ser el caso, cuando el documento que pretende hacerse valer, contiene un defecto trascendente que lo invalida conforme a lo establecido por el acuerdo de las partes contratantes, situación en la cual si se ha de admitir la existencia de la infracción bajo estudio ya que en tales condiciones ha de corresponder la exigencia del pago del tributo extrazona previsto para esa mercancía.

