Expte. N° 33.966/2013 **"DOW QUIMICA ARGENTINA SA (TF 26186-A Y ACUM) c/DGA"**

Buenos Aires, de julio de 2014.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Guillermo F. Treacy y Pablo Gallegos Fedriani dijeron:

I.- Que mediante la resolución de fojas 92/98 la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar parcialmente al recurso deducido por la firma DOW QUIMICA ARGENTINA SA y el Sr. Arnoldo FELLIN y confirmó parcialmente la Resolución N° 115/2009 (AD SALO). A través de esta última, el Administrador de la Aduana de San Lorenzo había condenado a los actores (en su carácter de exportadora y despachante de aduana, respectivamente), en los términos del artículo 954 apartado 1 inciso c) del Código Aduanero (en adelante CA), al pago de una multa que fue reducida por el tribunal de grado y determinada en la suma de $ 93.535 (pesos noventa y tres mil quinientos treinta y cinco). Impuso costas a los actores en cuanto al monto confirmado y por su orden en relación con la reducción de la cuantía de la multa.

Para así decidir, luego de reseñar las constancias administrativas, el tribunal a quo recordó que en la Destinación de Exportación N° 05 057 EC03 001817P la actora documentó la exportación de la mercadería clasificada en la Posición Arancelaria N° 2909.49.32.110K, expresando en el campo "Información del Ítem" "Kilogramos 28.0000" y en el campo "Valor Mercadería" declaró "Toneladas 28.000", mientras que de la constancia del "Cumplido" del permiso de embarque agregado en el expediente administrativo, surgía que se habían cargado 27.860 Kg., es decir, menos mercadería que la declarada. En este sentido, señaló que el artículo 346 del CA habilita al exportador a cargar menor cantidad que la declarada siempre que ello sea informado con posterioridad a la Administración para su constatación y registro del correspondiente permiso. Agregó que, teniendo en cuenta la fecha de registro del permiso de

embarque, dicha presentación estaba regulada por la Resolución General AFIP Nº 1921/05.

En relación con la situación de autos, destacó que en el campo "Valor Mercadería" se declararon toneladas cuando en realidad eran kilogramos, y en el post embarque se indicaba valor FOB, unidades y cantidad de unidades erróneos y que arrojaban un valor en aduana negativo, expresando sólo en el campo "Información del Ítem" la cantidad que surgía del cumplido (27.860 kg.). A partir de ello, teniendo en cuenta la diferente cantidad de unidades consignadas en la declaración post embarque, consideró que se encontraban reunidos en autos las circunstancias tipificadas por el artículo 954 inciso c) del CA. Agregó que la rectificación de la declaración post embarque no quitaba antijuridicidad a la conducta que se imputaba, no resultando aplicable el artículo 917 del CA "en razón de que la diferencia ya había sido advertida por la aduana".

Por los motivos expuestos, luego de concluir que se encontraba verificada en autos la conducta reprochada, señaló que la Corte Suprema de Justicia de la Nación eximió de responsabilidad a los despachantes de aduana en la medida en que actuaran de acuerdo con las instrucciones impartidas por sus mandantes, supuesto que no se configuraba en autos. De este modo, teniendo en cuenta que el despachante no poseía antecedentes sancionatorios, consideró que correspondía reducir la multa a la suma de $ 93.535 (pesos noventa y tres mil quinientos treinta y cinco).

II.- Que a fojas 99 el Sr. FELLIN interpuso recurso de apelación y a fojas 109/118 expresó agravios. Allí, luego de reseñar los antecedentes de la causa y los fundamentos de la decisión del Tribunal Fiscal, se agravió en cuanto consideró que el error contenido en la declaración de post embarque surgía de la simple lectura de aquél y del cotejo de éste con el permiso de embarque. En este sentido, alegó que la declaración post embarque resulta complementaria del permiso de embarque y que ambos documentos constituyen una unidad íntegra. De este modo, señaló que la medida consignada en la declaración post embarque fue producto de un error, ya que de la compulsa del permiso de embarque completo (con su correspondiente cumplido) surgía en forma evidente que se habían embarcado la cantidad de 27.860 Kg y detalló el cálculo aritmético a partir del cual se arribó al saldo negativo expuesto en el campo "Valor en Aduana" de la mercadería.

En base a lo expuesto, concluyó que tratándose de dos documentos integrados, la contradicción o equivocación surgía de la simple compulsa de dicho documento, motivo por el cual alegó que debía aplicarse la eximición dispuesta por el artículo 959 inciso a) del CA, en cuanto dispone que no se aplicará la sanción siempre que la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la declaración.

En este sentido, sostuvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Frimetal" destacó que el artículo 959 del Código Aduanero exime de responsabilidad al declarante cuando la inexactitud surge de la simple lectura de la declaración, lo que comprende -a su criterio- la declaración y la documentación inherente a la misma. Luego citó doctrina y jurisprudencia relacionada a la cuestión en estudio.

Por último, señaló que el error contenido en el post embarque fue oportunamente corregido, motivo por el cual correspondería la aplicación del artículo 917 del CA ya no se había existido una constatación previa del servicio aduanero, como así tampoco un principio de inspección.

III.- Que a fojas 125/128 el Fisco Nacional (AFIP-DGA) contestó agravios. En su memorial, destacó que el error incurrido no surge de la simple lectura del permiso post embarque, sino que es necesario un estudio comparativo entre esta declaración y el permiso de embarque. En refuerzo de su postura, citó doctrina y jurisprudencia concordante con ella. Agregó que la inexactitud sólo podría aparecer como resultado de un estudio minucioso de toda la documentación aduanera en forma integral y que la declaración post embarque no forma parte del cuerpo de la propia declaración, sino que se trata de una declaración distinta.

Por otro lado, sostuvo que la simple lectura sólo se refiere a la declaración y no a su documentación anexa, conclusión que se encontraba respaldada por una interpretación sistemática de los artículos 225 y 322 del CA.

Asimismo, en cuanto al artículo 917 del CA destacó que este no resultaba aplicable ya la comunicación efectuada por la recurrente fue posterior al "Cumplido" lo que implicó una advertencia del servicio aduanero de las unidades que se embarcaron.

IV.- Que tal como ha quedado planteada la litis, es menester destacar que el Sr. FELLIN en su recurso centra sus agravios

dos argumentos. En primer lugar -y como defensa principal- alegó que su parte debía ser eximida de responsabilidad por encuadrarse su conducta en la figura contemplada en el artículo 959 inciso a) del CA y por otro lado -subsidiariamente- sostuvo que correspondía reducir la multa en los términos del artículo 917 del CA.

Sentado ello, es dable poner de resalto que no se encuentra controvertido el hecho de que dicha parte incurrió en un error en el permiso de embarque. Ello, toda vez que declaró en toneladas el ítem "Unidad" en el campo "Valor Mercadería", mientras que correspondía la consignación de kilogramos (difiriendo de este modo la cantidad exportada de acuerdo con los datos consignados en el "Cumplido"), y detalló también erróneamente el ítem "Unitario en Divisa" correspondiente al citado campo. Por este motivo, la declaración post embarque arrojó saldos negativos en el campo "Valor en Aduana", tal como se observa en los ítems "Valor en Aduana en Divisa" y "Valor en Aduana en Dólar". A partir de ello, los derechos de exportación y los reintegros también dieron resultados negativos. Tales extremos pueden también ser constatados a partir de los datos contenidos en las destinaciones obrantes en los antecedentes administrativos (v. fs. 2/3 y 62 de la Actuación Nº 12.520-229-2006) y en el informe obrante a fojas 6 del expediente administrativo.

Por otro lado, no se encuentra negado el hecho de que la Multinota Nº 140/05 (de fecha 03/11/05, v. fs. 1 de las actuaciones administrativas), en la que el despachante informó los errores cometidos y el resultado que éstos provocaban en la declaración post embarque, fue presentada con posterioridad al "Cumplido" de la destinación de exportación involucrada en autos. Asimismo, tampoco está discutido el hecho de que la Aduana sancionó a la recurrente tras considerar que, al haberse declarado erróneamente el ítem "Unidad" en campo "Valor Mercadería", dicha conducta era susceptible de ser encuadrada en los términos del artículo 954 inciso c) del CA (v. fs. 66 del expediente administrativo).

IV.1.- Aclarado lo expuesto, en relación con el agravio principal del recurrente, cabe resaltar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Petrobras Energía SA (TF 21.509-A) c/ Dirección General de Aduanas" (Expte. P.53 XLVII), sentencia del 6 de marzo de 2014, tuvo oportunidad de abordar un planteo análogo al de autos, en el que también se había sancionado a la exportadora en los términos del artículo 954 inciso c) del CA. En efecto, en el marco de la mencionada causa, la Sala I de esta Cámara había considerado aplicable la eximición

dispuesta por el artículo 959 inciso a), invocado en autos por la actora. Cabe recordar, tal como lo hizo el Máximo Tribunal en ese precedente, que la citada disposición establece -en relación a lo que aquí interesa- que "[e]n cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación y de exportación, no será sancionado el que hubiere presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno de los siguientes supuestos: a) la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración. [...]".

Ahora bien, la Corte recordó que "la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167; 302:973; 308:1745 y 312:1098, entre otros), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, considerando 11 y sus citas), y 'cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma' (Fallos: 311:1042). Por otra parte, se ha sostenido que la inconsecuencia, la falta de previsión o la omisión voluntaria no se suponen en el legislador y por esto se reconoce como principio que las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones (Fallos: 300:1080), en tanto cuando la ley emplea determinados términos u omite, en su caso concreto, hacer referencia a un aspecto, es la regla más segura de exégesis la de que esos términos o su exclusión no son superfluos, sino que se ha realizado ello con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del interprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos: 299:167)".

Sentadas tales premisas, el Alto Tribunal señaló que "la literalidad de la expresión utilizada por el legislador en el artículo 959, inciso a, al establecer que la inexactitud debe surgir de la 'simple lectura de la propia declaración', permite afirmar que dicha previsión se refiere a aquella clase de error que en la terminología utilizada por los ordenamientos que antecedieron al Código Aduanero era concebido como el error de hecho evidente e imposible de pasar inadvertido (art. 1057 de las Ordenanzas de Aduana y artículo 171 bis de la Ley de Aduana), esto es, aquél que resulta a simple vista del propio texto de la declaración comprometida, sin necesidad de acudir al cotejo con la documentación complementaria u otra clase de constancias".

Por otro lado, aseveró que la redacción de los artículos 225 y 322 del CA revelaban con nitidez que allí se había previsto un tratamiento distinto al contemplado en el artículo 959 del citado código. Ello, en cuanto a que en el supuesto contemplado en esta última, en la que no mediaba actividad alguna del declarante (contrariamente a la situación estipulada en los citados artículos), el legislador había considerado conveniente establecer una dispensa de la sanción en el único supuesto de ser la inexactitud absolutamente notoria sin que sea necesaria ninguna otra comprobación más que la "simple lectura de la propia declaración", pues cabe suponer que en ese caso la autoridad aduanera estaría en condiciones de advertir fácilmente la inexactitud.

En base a las consideraciones vertidas precedentemente, la Corte concluyó que "la circunstancia de que el citado inciso a del artículo 959 no efectúe referencia a la documentación complementaria, en tanto que los artículos 225 y 322 del mismo cuerpo legal la contemplan expresamente, corrobora lo señalado en cuanto a que, a los fines de la disposición citada en primer término, la inexactitud debe surgir de la misma declaración. Tal conclusión es acorde con el principio del despacho en confianza -en el que reposa el sistema aduanero- consistente en una declaración previa por parte de la persona legalmente facultada para hacerlo ante la Aduana, mediante la cual se compromete a que sus manifestaciones además de ajustarse a la verdad, permitan conocer en forma completa, clara, precisa y concisa la naturaleza, especie y calidad de las mercaderías, con la finalidad de lograr su correcta clasificación y valoración por parte del servicio aduanero. En efecto, tal principio requiere, como contrapartida, un riguroso sistema sancionatorio que reprima los casos en los que la declaración comprometida es inexacta".

IV.2.- Ahora bien, es menester destacar que no se presentan en autos argumentos novedosos que justifiquen apartarse de la doctrina sentada por el Alto Tribunal en el precedente recordado. Por ello, teniendo en cuenta que las decisiones judiciales deben ajustarse a las sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución y de las leyes dictadas en su consecuencia (doctrina de Fallos 307:1094), corresponde estar a las conclusiones reseñadas anteriormente. De este modo, y en consonancia con lo expuesto por esta Sala en la causa "Iglesias José Luis (TF 22225-A) c/DGA" (del 08/09/11), de acuerdo con la aludida interpretación del artículo 959 inciso a) del CA, la inexactitud debe surgir de la simple lectura de la

propia declaración y no de los documentos complementarias anexos a ella. En consecuencia, se debe rechazar el argumento en estudio y confirmar la resolución apelada.

IV.3.- En relación con el agravio planteado en subsidio, es dable recordar que el artículo 917 apartado 2 del CA establece que "[l]a reducción de pena procederá aun cuando la comunicación se hiciera con posterioridad al libramiento de la mercadería, siempre que no hubiere en curso un proceso de inspección aduanera o impositiva y el servicio aduanero pudiere constatar la inexactitud, en los plazos y con las formalidades que establezca la reglamentación".

Sobre este punto, la Corte Suprema tiene dicho que "el beneficio de la reducción de la pena, previsto en la norma para los casos conocidos como de 'autodenuncia', procede únicamente cuando se den los recaudos de espontaneidad expresamente previstos en el precepto citado. Esta espontaneidad resulta manifiesta, según se desprende de la previsiones del legislador, (...) cuando el responsable se anticipa al servicio aduanero y, antes de que se realicen actividades que permitan comprobar la inexactitud, pone en su conocimiento la existencia de una diferencia". En este sentido, el Máximo Tribunal consideró que no resultaba espontánea la presentación efectuada luego de la iniciación de la descarga bajo el control aduanero, ya que ello importaba un principio de inspección aduanera, en los términos del artículo 917 del CA (Fallos: 315:919). Dicho criterio también fue seguido por la Sala II de esta Cámara en el precedente "Antonio María Delfino Sanyc –TF. 7808-A c/ A.N.A" (del 22/10/98), en donde el mencionado tribunal señaló que "para que la autodenuncia tenga los efectos atenuatorios que prevé el art. 917 del Código Aduanero, debe ser formulada con anterioridad a que el servicio aduanero advierta por cualquier medio la infracción o a que hubiere un principio de inspección aduanera o a que se hubieren iniciado los actos preparatorios del despacho ordenados por el agente verificador".

En relación con las constancias de esta causa, tal como fue destacado anteriormente, no se encuentra controvertido en autos el hecho de que la presentación de la multinota del recurrente, en donde informaba las inexactitudes incurridas, ocurrió con posterioridad al "Cumplido" de la destinación de exportación involucrada en autos.

Ahora bien, este dato no resulta menor a fin de resolver el planteo efectuado por dicha parte. En efecto, en el procedimiento del "Cumplido" el funcionario competente registra en el sistema la cantidad

de bultos, el peso y la conformidad respecto de la cantidad de unidades declaradas. Estas últimas, son controladas cruzando la información obrante en el "Detalle de Contenido" de la mercadería embarcada y la declarada en la destinación de exportación. Asimismo, a partir de ellas, deja constancia de los controles efectuados en el campo "CONFORME DECLARADO" expresado por "SI" o por "NO". En caso de que el resultado sea negativo, deja además la indicación de los bultos y/o el peso embarcados como así también si la destinación se encuentra pendiente de rectificación (conf. punto 2.5.1 del Anexo II de la Resolución General AFIP Nº 1921/05).

De acuerdo con la operatoria antes descripta, es posible concluir que, las tareas mencionadas son susceptibles de ser consideradas un principio de inspección aduanera, motivo por el cual la presentación efectuada con posterioridad a ellas carece de la espontaneidad exigida por el artículo 917 del CA (arg. Fallos: 315:919; Sala II in re: "Antonio María Delfino Sanyc", cit.).

Por otro lado, a partir de los controles que se verifican con el "Cumplido" de la destinación de exportación, la Administración pudo constatar la inexactitud con anterioridad a la presentación de la multinota. En este orden de consideraciones, se ha sostenido que las limitaciones que establece el código antes citado para la rectificación o ampliación de las destinaciones de exportación han permitido "sostener hace muchos años que a la presentación hecha con posterioridad al 'cumplido' del boleto no cabe atribuir el carácter de autodenuncia (Sala III, 3-7-1980, 'De Fabriziis y D'Orsi S.R.L. y Frigorífico Anselmo S.A.')" (Sala IV in re: "Petroken Petroquímica Ensenada SA (TF 11480-A) c/ DGA", del 26/03/09).

Asimismo, en relación con la corrección a la que alude el recurrente, es menester aclarar que la declaración post embarque no implica -tal como parece interpretarlo dicha parte- una vía a través de la cual se permita subsanar los errores incurridos en la destinación de exportación. En este sentido, conforme a lo dispuesto en el artículo 321 del CA, la declaración contenida en la solicitud de destinación de exportación es inalterable una vez registrada y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo las excepciones previstas en el citado código. Con arreglo a ello, el artículo 322 del mencionado plexo normativo prevé taxativamente los supuestos en los que la Administración estará habilitada para autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración, disponiendo -en lo que aquí

interesa- que aquello podrá efectuarse con posterioridad al libramiento y hasta que el último control de aduana de frontera hubiese autorizado la salida del medio de transporte, cuando se utilizare la vía terrestre. Ahora bien, conforme surge de los antecedentes administrativos, esto último ocurrió con fecha 25 de octubre de 2005 (v. fs. 62 vta. de las actuaciones administrativas), motivo por el cual a la fecha de presentación de la multinota (03/11/05) el actor no se encontraba habilitado para la corrección de la destinación de exportación en los términos del citado artículo. Asimismo, cabe poner de resalto que la declaración post embarque prevista en el artículo 346 del CA tiene por finalidad la adecuación de las diferencias de unidades de comercialización y/o bultos declarados en la destinación de exportación con respecto a los efectivamente cargados de acuerdo con lo expuesto en el "Cumplido" (arg. punto 1.1.3 del Anexo II de la Resolución General AFIP Nº 1921/05), pero no así de las demás irregularidades que podría haber cometido el declarante (tal como ocurrió en autos). Ello, debido a que éstas debían ser regularizadas oportunamente a través del procedimiento correspondiente con sujeción a lo dispuesto en el artículo 322 del CA.

En otro sentido, es dable señalar que la declaración post embarque también se encuentra sujeta al control respectivo por parte del servicio aduanero, conforme a lo dispuesto en el punto 2.6 de la citada resolución general, de acuerdo con el canal de verificación que se le hubiere asignado originalmente. Esto último, no hace más que corroborar el hecho de que la presentación efectuada por el recurrente carecía de la espontaneidad necesaria en los términos exigidos por la disposición por éste invocada, ya que la declaración post embarque también se encontraba sujeta al control aduanero.

A partir de los argumentos que anteceden, la situación de autos no es susceptible de ser encuadrada en el supuesto de reducción previsto en el artículo 917 del CA por carecer de la espontaneidad allí exigida (arg. Fallos: 315:919; Sala II in re: "Antonio María Delfino Sanyc", cit.), toda vez la presentación efectuada por el recurrente fue posterior al "Cumplido" de la destinación de exportación (arg. Sala II in re: "Petroken Petroquímica Ensenada SA", cit.). En consecuencia, se debe también rechazar el agravio en estudio.

V.- Que de acuerdo con las consideraciones vertidas precedentemente, corresponde rechazar el recurso de apelación

interpuesto por el Sr. FELLIN y confirmar la resolución apelada, con costas al recurrente vencido por aplicación del principio general de la derrota (art. 68 primer párrafo del CPCCN).-

ASÍ VOTAMOS.-

El Sr. Juez de Cámara, Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que en cuanto al relato de los hechos adhiero a lo manifestado por la mayoría en los considerandos I a III.

II.- Que los agravios del despachante de aduanas, señor Arnoldo Fellín, se circunscriben a dar cuenta de que, a diferencia de lo sostenido por el Tribunal Fiscal, en el caso se encuentran reunidos los extremos previstos en el artículo 959, inciso a), del Código Aduanero para eximirlo de la sanción por la presunta comisión de la infracción de declaración inexacta que se le imputa, en los términos del artículo 954, apartado 1), inciso c), del Código Aduanero. Subsidiariamente, solicita que se reduzca la multa impuesta, en los términos del artículo 917 y 916 del mencionado Código.

En tal sentido y a diferencia de lo sostenido en el voto de la mayoría, considero que las conclusiones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente P.53.XLVIII "Petrobras Energía SA (TF 21.509-A) c/Dirección General de Aduanas" no resultan aplicables al caso de autos.

Al respecto cabe destacar que en el mencionado precedente se puso de manifiesto que la eximición de sanción prevista en el artículo 959, inciso a), del Código Aduanero se limita únicamente a aquellos supuestos en los cuales la inexactitud resulta de la propia declaración y aquella no requiere ser constatada con ningún tipo de documentación complementaria. Asimismo, se destacó que la redacción de los artículos 225 y 322 del Código Aduanero denota que el legislador contempló un supuesto diverso que merecía un tratamiento distinto al previsto en el artículo 959 del mencionado código, y que permite al importador y al exportador modificar la declaración de importación o exportación, respectivamente, en la medida en que la inexactitud resulte de la lectura de la propia destinación o bien de su documentación complementaria, dentro de los plazos y condiciones establecidos a tal efecto.

Puntualmente, cabe señalar que la inexactitud detectada resulta de la lectura de la propia declaración de exportación. En tal

sentido cabe señalar que del permiso de embarque n° 05 057 EC03 001817 P resulta que el documentante había declarado en los casilleros correspondientes a la "Información del Item", en "Unidad/Estado" kilogramos y en "Cantidad de Unidades Estadísticas" 28.000, mientras que en los casilleros correspondientes al "Valor Mercadería", en "Unidad" consignó toneladas y en "Cantidad de Unidades" 28.000. Claramente en esa declaración inicial se advertía una inexactitud en atención a que había una dualidad en la unidad de medida declarada. Esa dualidad se ve dilucidada con la simple lectura del reverso del mencionado permiso de embarque en el que el guarda aduanero interviniente consignó que se habían embarcado 27.860 kilogramos, tal como lo permite el artículo 346 del Código Aduanero. Ahora bien, el error adicional en el que incurrió el declarante fue que, al momento de confeccionar la declaración de post-embarque, en el campo correspondiente al "Valor Mercadería", "Unidad" replicó la expresión toneladas y, en consecuencia, convirtió los kilos consignados en el cumplido de embarque a aquella unidad de medida, pero omitió reformular el valor unitario en divisas, que se correspondía al valor por cada uno de los kilos consignados en el cumplido de embarque. Tal circunstancia motivó que resultara un valor FOB irrisorio, casi absurdo, y; además, al valor en aduana resultó negativo, en tanto el valor de los insumos importados era mayor que el valor FOB erróneo, lo que incidió en el cálculo de los derechos de exportación y de los reintegros, sin perjuicio de lo cual el declarante abonó en concepto de derechos de exportación la suma que efectivamente correspondía liquidar.

La situación de hecho descripta tiene el sentido de poner de manifiesto que, tal como sostiene el apelante, no se requería la constatación de la inexactitud con ningún tipo de documentación complementaria. Ello, toda vez que, la cantidad de mercadería embarcada y la unidad de medida de aquélla es la consignada por el guarda en el cumplido del permiso de embarque. Al efecto, cabe señalar que el permiso de embarque es un documento que se integra con los datos originariamente consignados por el declarante en el permiso de embarque, luego constatados por el guarda al efectuarse el embarque de la mercadería, quien deja asentado de puño y letra en el reverso de ese documento cuál fue la cantidad de mercadería efectivamente embarcada, de conformidad con lo establecido en el artículo 346 del Código Aduanero y luego, necesariamente, esos datos son convalidados a través de su ingreso, por parte del declarante, en el sistema informático, dentro de los dos días del mencionado cumplido,

lo que constituye la declaración post-embarque. En consecuencia, no se trata de documentos diversos ni estrictamente complementarios sino que constituyen una unidad integral, que debe ser examinada necesariamente de manera conjunta.

Además, y a mayor abundamiento, cabe señalar que en materia de exportación, constituye documentación complementaria el documento de transporte, la lista de empaque, las certificaciones de exportación de organismos extra-aduaneros, la declaración de los elementos relativos al valor de las mercaderías de exportación, la boleta de depósito en caso de que los derechos de exportación hayan sido abonados de manera previa o bien la garantía correspondiente, el Certificado de Tipificación y Clasificación de la mercadería en caso de que se tratara de una exportación que cancela una importación temporaria, la factura proforma o bien la factura "E" de exportación; elementos que, además, no son necesariamente acompañados al momento de documentarse el permiso de embarque.

Por todo lo expuesto, y en atención a que en el caso de autos se encuentran reunidas las condiciones para eximir de responsabilidad al declarante, de conformidad con lo establecido en el artículo 959, inciso a), del Código Aduanero, **VOTO POR:** 1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el despachante de aduanas, señor Arnoldo Fellin, revocar la sentencia apelada y la resolución n° 115/2009 dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo. 2) Imponer las costas de ambas instancias por su orden en atención al carácter novedoso de la cuestión debatida (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por las razones expuestas, por mayoría **SE RESUELVE:** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Sr. FELLIN y confirmar la resolución apelada, con costas al recurrente vencido (art. 68 primer párrafo del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

Guillermo F. TREACY **Jorge F. ALEMANY**
(en disidencia)

Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Pablo GALLEGOS FEDRIANI