



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

15943/2015

ASOCIACION DE COOPERATIVAS ARGENTINAS COOP LTDA  
c/ DGA Y OTRO s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO  
EXTERNO

Buenos Aires, de septiembre de 2015.-

VISTO Y CONSIDERANDO:

I.- Que por medio de la resolución n° 39/2011, dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo, se condenó a la firma Asociación de Cooperativas Argentinas Coop. Ltda. y a la despachante de aduanas, Alicia Victoria Fanjul, a pagar una multa de 4.272.399 pesos, por considerar que habían incurrido en una declaración inexacta en los términos del artículo 954, apartado 1, inciso c), del Código Aduanero, en razón de haber consignado en los permisos de embarque 06 057 EC01 004041 G, 06 057 EC01 003830 L, 06 057 EC01 004042 H, 06 057 EC01 004043 X y 06 057 EC01 004048 N, como condición de venta, el incoterm FOB (“free on board”) cuando correspondía consignar la condición CFR (“cost and freight”) y esa inexactitud, en el caso de pasar desapercibida por el servicio aduanero, hubiese podido generar el ingreso desde el exterior de un importe distinto del que efectivamente correspondía.

El sumario aduanero se inició como consecuencia de las Multinotas presentadas por la firma exportadora, a través de su despachante de aduanas quien inmediatamente después de documentar las operaciones y aún antes de que se completara la carga, hizo saber de la inexactitud en la que había incurrido, solicitando que se modificaran los datos consignados equivocadamente y que se lo eximiera de responsabilidad o bien, en su defecto, se considerara a esas presentaciones como una autodenuncia en los términos del artículo 917 del Código Aduanero.

Al respecto, el servicio aduanero, consideró que no se encontraban reunidas las condiciones previstas en el artículo 959, inciso a) del Código Aduanero en la medida en que esa inexactitud no era verificable con la lectura de la propia declaración, sino que requería del necesario cotejo de las notas presentadas y con el contenido de las facturas de exportación adjuntadas con posterioridad. Asimismo, consideró que tampoco se encontraban reunidas las condiciones previstas en el artículo 917 del Código Aduanero, en la medida en que a las operaciones les había sido asignado el canal de selectividad “naranja”, por lo que se encontraban sometidas al control documental.

II.- Que el Tribunal Fiscal de la Nación, a fs. 41/44, desestimó la eximición de responsabilidad, por considerar que la inexactitud detectada no resultaba de la lectura de la propia declaración, y citó en tal sentido lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa P. 53. XLVIII. Petrobras Energía SA (TF 21.509-A) c/ Dirección General de Aduanas, del 16 de marzo de 2014.

Sin perjuicio de lo expuesto, por mayoría, consideró que en el caso se encontraban reunidas las condiciones establecidas en el artículo 917 del Código Aduanero y, por tal motivo, redujo la multa impuesta en un 75% y la fijó en la suma de 1.068.099,75 pesos. Impuso las costas a cargo del Fisco en un 75% y a cargo de la parte actora en un 25%.

III.- Que, contra esa sentencia, el Fisco apeló y expresó agravios a fs. 45/49, que no fueron replicados por la parte contraria. Por su parte, ambas co-actoras apelaron y expresaron agravios a fs. 52/54 vta, contestados por la demandada a fs. 63/64vta.

El Fisco se agravia de que el Tribunal Fiscal



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

haya considerado a las Multinotas presentadas por la empresa como una autodenuncia en los términos del artículo 917 del Código Aduanero. En tal sentido, manifiesta que las notas en las cuales se denunció la inexactitud fueron presentadas con posterioridad a que a los permisos les fuera asignado el canal de selectividad. Considera que, toda vez que tales operaciones se encontraban sujetas a control documental, era inminente que con posterioridad a la asignación del canal de selectividad el servicio aduanero advertiría la inexactitud y, por tal motivo, considera que de manera especulativa, el declarante puso de manifiesto la inexactitud, pretendiendo beneficiarse como un “infractor confeso”. Sostiene que, en consecuencia, no se advierte la espontaneidad requerida por la norma y manifiesta que su postura se refuerza con lo establecido en la Resolución ANA n° 2643/97 que establece que *“...en las solicitudes de destinación afectadas a canal rojo o naranja no procederá la rectificación, modificación o ampliación de la declaración comprometida, una vez producida la asignación de dicho canal que determina el inicio de los actos preparatorios del despacho, de acuerdo con lo prescripto en el artículo 225 y concordantes de la ley 22.415, salvo la excepción prevista en la parte in fine del artículo 322 del mismo cuerpo legal”*. Al respecto, pone de manifiesto que la aplicación del artículo 322 y del 917 del Código Aduanero se hallan limitados por el momento en el que se asigna el canal de selectividad.

Por su parte, ambas co-actoras manifiestan que la conducta asumida en el marco de las actuaciones fue de buena fe y que prueba de ello lo constituye el hecho de que espontáneamente se presentaron ante el servicio aduanero y denunciaron la inexactitud en la que se había incurrido, solicitando su rectificación.

Reseñan que, luego de haber sido documentados los permisos de embarque involucrados en autos y pagados los derechos de exportación correspondientes, su parte advirtió que había

declarado de manera inexacta la condición de venta; de manera tal que, el 2 de mayo de 2006, presentó una serie de Multinotas solicitando la modificación de la condición de venta consignada aquéllos toda vez que declaró “FOB” cuando debió haber declarado “CFR”. Señaló que, además, esas notas habían sido presentadas con anterioridad a que se culminara con la carga de la mercadería, el 3 de mayo de 2006 y que la factura de exportación de la que resultaba la inexactitud había sido emitida ese mismo día y fue acompañada ante el servicio aduanero.

Sostienen que, en el caso, el Tribunal Fiscal omitió considerar que no resultan punibles las inexactitudes susceptibles de pasar desapercibidas ante el servicio aduanero. Refiere que en el caso, la inexactitud no tenía incidencia para modificar la suma que en concepto de derechos se encontraba obligado a ingresar el exportador, e indica que el ingreso de las divisas se produjo por el monto efectivamente comprometido en la operación y según la condición de venta rectificadas.

Destacan que en virtud del principio de personalidad de la pena no es admisible sostener la existencia de responsabilidad sin culpa y, en tal sentido, considera que en el caso no se encontraban reunidas las condiciones objetivas y subjetivas previstas en el artículo 954, apartado 1, inciso c), del Código Aduanero.

IV.- Que, en primer término, corresponde analizar los agravios de las co-actoras en tanto consideran que en el caso de autos debe ser revocada la multa impuesta y, sólo en el caso de que no les asistiera la razón, corresponderá analizar si la reducción de ella en los términos del artículo 917 del Código Aduanero, resulta ajustada a derecho o bien si le asiste la razón al Fisco en cuanto considera que no se encuentran reunidas las condiciones para aplicar



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

el instituto de la “autodenuncia”.

V.- Que tal como resulta de las actuaciones administrativas (cfr. fs. 57/61) los permisos de embarque n° 06 057 EC01 004041 G, 06 057 EC01 003830 L, 06 057 EC01 004042 H, 06 057 EC01 004043 X y 06 057 EC01 004048 N fueron documentados el 28 de abril de 2006, a excepción del 06 057 EC01 003830 L que se documentó el 25 de abril de 2006. En todos los casos se comunicó el “aviso de carga” el 2 de mayo de 2006 y ese mismo día, al haberse advertido la inexactitud en la condición de venta consignada, se presentaron ante la Aduana de San Lorenzo las Multinotas n° 763/06 “R” a 767/06 “R” a fin de que se rectificara la condición de venta consignada. Asimismo, del reverso de cada uno de los permisos de embarque referidos surge que la carga de la mercadería había iniciado el 2 de mayo de 2006 y culminado el 3 de mayo de ese mismo año, fecha en la que además se emitió la factura de exportación oportunamente acompañada ante el servicio aduanero.

Aclarado lo precedentemente expuesto, corresponde poner de manifiesto que si bien al momento de ser presentadas las Multinotas en ellas no se aclaró que la solicitud de rectificación había sido formulada en los términos del artículo 322 del Código Aduanero, no es posible desconocer que tales presentaciones tuvieron inequívocamente el sentido previsto en este último artículo. Los apelantes solicitan que la multa impuesta sea revocada porque, a su entender, en el caso el pedido de rectificación de los permisos de embarque fue espontáneo, fue realizado de manera previa a que la inexactitud fuera advertida por el servicio aduanero, y con anterioridad a que se culminara la carga de la mercadería, extremos que precisamente se establecen en la norma invocada para admitir la rectificación.

En tal sentido, cabe señalar que el artículo 322

del Código Aduanero, luego de la reforma introducida por la ley 25.986, dispone: “1.- *El servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera, cuando la inexactitud fuere comprobable de su lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella y fuera solicitada con anterioridad: a) A que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería; o b) Al libramiento, si se la hubiera exceptuado de los controles antes mencionados. 2.- La rectificación, modificación o ampliación también procederá, bajo las condiciones previstas en el encabezamiento del apartado 1, con posterioridad al libramiento y hasta: a) la carga de la mercadería a bordo del medio de transporte que fuere a partir con destino inmediato al exterior, cuando se utilizare la vía acuática o aérea; o b) que el último control de la aduana de frontera hubiese autorizado la salida del medio de transporte, cuando se utilizare la vía terrestre. 3.- Asimismo, el servicio aduanero podrá autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera siempre que la misma no configure delito o infracción”.*

En consecuencia, y en la medida en que las Multinotas fueron presentadas con posterioridad a la asignación de canal y libramiento de la mercadería pero con anterioridad a que se culminara la carga de aquella, el servicio aduanero debió hacer lugar al pedido de rectificación en la medida en que la inexactitud denunciada resultaba de la lectura de la factura de exportación oportunamente acompañada y glosada a fs. 13 de las actuaciones administrativas.

Al respecto, 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”, del 6 de marzo de 2014 distinguió el supuesto de eximición de sanción previsto en el artículo



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

959 del Código Aduanero, de los casos en que se permite la rectificación de las declaraciones, en principio inalterables, previstos en los artículos 225 o 322 del Código Aduanero. 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; mientras que, la redacción de los artículos 225 y 322 del Código Aduanero denota que el legislador contempló un tratamiento distinto al previsto en el artículo 959 del mencionado código, permitiendo al importador o al exportador, respectivamente, modificar la declaración de importación o exportación 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.

En tal sentido, cabe señalar que en materia de exportación, la documentación complementaria está constituida por el documento de transporte, la pack list y la factura de exportación, elementos que además no son necesariamente acompañados al momento de ser documentado el permiso de embarque. Por ello, no puede objetarse a las apelantes el hecho de no haber presentado la factura de exportación de la que resultaba la inexactitud al momento de documentarse los permisos de embarque o bien las referidas Multinotas, ya que esa factura fue emitida con posterioridad a dichos eventos, pero acompañada debidamente a las actuaciones el 15 de mayo de 2006, es decir, dentro de los quince días previstos a tal efecto y, además, el mismo día en que se notificó del requerimiento efectuado por el servicio aduanero (cfr. fs. 11/13 de las actuaciones administrativas).

Asimismo, y a mayor abundamiento, la doctrina ha señalado que “...la reforma de la ley 25.986 incorporó un

*ap. 2 para permitir la alteración o enmienda de la declaración, aún con posterioridad al libramiento, siempre que la inexactitud pudiese determinarse mediante la lectura de ésta o de la de los documentos complementarios anexos a ella. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en las importaciones, para las cuales se fijó un plazo de hasta cinco días luego del libramiento, en el caso de las exportaciones existen ciertos límites propios del tipo de operación, que obligan a fijar momentos distintos según la vía utilizada para el traslado de la mercadería al exterior. Así, tratándose de la vía acuática o aérea, la declaración puede ser modificada con posterioridad al libramiento y hasta el momento de la carga de la mercadería a bordo del medio de transporte que la conducirá fuera del territorio aduanero (...) En materia de destinaciones de exportación, cabe distinguir entre las declaraciones inexactas que pueden configurar un hecho ilícito de las que no revisten ese carácter. Respecto de estas últimas, el servicio aduanero puede autorizar su rectificación sin que se requiera otra circunstancia para ello. Es lo que se desprende del ap. 3 del art. 322, diferenciándose de su similar en materia de importación (art. 225). Ello obedece a que el ordenamiento tiende a privilegiar la exportación, mitigando las trabas que obstaculicen la salida de la mercadería (...) el elemento temporal cobra relevancia a los fines infraccionales solamente cuando las diferencias surgieren de la documentación complementaria, ya que si las diferencias surgieren de la propia declaración, resultaría procedente el eximente del art. 959, inc. a), con prescindencia de que la rectificación se hubiera hecho antes o después de los momentos que se indican o, aun más, con independencia de que el exportador lo autodenuncie o no”.*

Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y revocar la sentencia apelada, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).



Poder Judicial de la Nación  
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA V

VI.- Que, en virtud del modo en que se resuelve, deviene inoficioso pronunciarse con relación a los agravios planteados por el Fisco con respecto a la reducción de la multa propiciada por el Tribunal Fiscal en los términos del artículo 917 del Código Aduanero.

En virtud de lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1) Hacer lugar al recurso interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada en cuanto y dejar sin efecto la multa recurrida. 2) Declarar inoficioso el tratamiento del recurso interpuesto por el Fisco, de conformidad con lo establecido en el considerando VI. 3) Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (artículo 1163 del Código Aduanero y artículo 68, primera parte, del C.P.C.C.N.). 4) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas ante esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

El Dr. Guillermo F. Treacy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

**Jorge F. Alemany**

**Pablo Gallegos Fedriani**