

## CREACIONES REGLAMENTARIAS QUE LA ADUANA ASIMILA A DECLARACIONES ADUANERAS COMPROMETIDAS (1)

POR ENRIQUE C. BARREIRA

### SUMARIO

- I. El precedente “Petrobras” de la Corte Suprema y su relación con este caso
- II. La declaración aduanera y sus características
- III. La inexactitud deslizada en la denominada declaración “post-embarque” no es idónea para constituir la infracción aduanera de declaración inexacta
- IV. Hacer justicia sin abandonar el precedente
- V. Conclusiones

### I. El precedente “Petrobras” de la Corte Suprema y su relación con este caso

El 4/10/2016 nuestra Corte Suprema se pronunció en el caso “Aceitera General Deheza” (que en adelante denominaremos “AGD”) que es objeto de este comentario. Si el control ejercido por la Aduana sobre la mercadería cargada a bordo del medio de transporte arrojara menor cantidad, peso o volumen que el declarado en la solicitud aduanera de exportación, las regulaciones de aduana<sup>2</sup> establecen que el exportador debe efectuar una declaración “post-embarque” en la cual debe indicar la cantidad realmente contabilizada por el guarda aduanero. Dado que en el caso hubo carga por menor cantidad, el exportador debió presentar una declaración “post-embarque”, que no indicaba correctamente esa diferencia. Por ello se le imputó la infracción de declaración inexacta y se debatió si en ese caso le correspondía exención de pena, porque la inexacti-

tud no era comprobable de la simple lectura de esa declaración, como lo exige el art. 959, inciso a), del Código Aduanero<sup>3</sup>, sino que surgía del cotejo de ésta con su documentación complementaria.

La Corte ya se había pronunciado sobre ese mismo tema un año y medio antes en el caso “Petrobras Energía S.A. (TF 21.509-A)” del 6/03/2014 (que en adelante denominaremos “Petrobras”), que me movió a realizar una nota a fallo en la que sostuve que, dadas las características del caso, casi idénticas a las del que ahora comentamos, la discusión sobre la procedencia de exceptuar de punición a los imputados o de aplicarles una eventual atenuación, resultaba ociosa, pues la infracción no se había cometido<sup>4</sup>. Muchos esperábamos un nuevo pronunciamiento que aclarara o rectificara el precedente “Petrobras” que sentíamos injusto. El mismo tema vuelve al candelero en “AGD”, y si bien el modo en que es resuelto parece reflejar la intención de rectificar el

1. Publicado originalmente en La Ley 2017-A-326 del 14/02/17.

2. Resolución General (AFIP) N° 1161 (B.O. 28/11/2001) Anexo II, reemplazada luego por la Resolución General (AFIP) N° 1921, (B.O. 9/08/2005) Anexo II.

3. El art. 959, inciso a), del Código Aduanero (con la modificación introducida por la Ley 25.986) establece: “En cualquiera de las operaciones o de las destinaciones de importación o de exportación, no será sancionado el que hubiere presentado una declaración inexacta siempre que mediere alguno de los siguientes supuestos: a) la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración o la circunstancia o el elemento en el cual ella recayera hubiera sido objeto de las opciones a la que aluden los artículos 234, apartado 3, o 332, apartado 3, de este Código ...”.

4. Por dicha razón la nota se tituló “El rechazo de la atenuación de una pena que no debió haber existido por ausencia de infracción”. Se publicó en la Revista de Estudios Aduaneros, del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, N° 22, Segundo semestre de 2015, p. 311.

camino anterior, el modo en que terminó siendo planteado conspiró contra ello dejando, a nuestro juicio, sin resolver la cuestión de fondo.

En ambos casos, al encuadrar la aduana el hecho como una declaración aduanera inexacta por un error cometido por el declarante, la Corte revitaliza la tradicional doctrina de nuestros tribunales federales, según la cual, a los fines de la exención de la pena aplicable es necesario que “la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración”<sup>5</sup>. Distinguió este caso de aquellos en que el declarante al tramitar el despacho, solicita la rectificación antes que estuviera en condiciones de enterarse que la declaración o la mercadería sería objeto de control aduanero o antes que la mercadería hubiera sido ya librada; pues según los arts. 225 y 322 del Código Aduanero<sup>6</sup>, en estos últimos supuestos, la inexactitud para la excepción de pena puede surgir no sólo de la simple lectura de la propia declaración, sino también de los documentos complementarios a la declaración.

En “Petrobras” el tribunal se apartó del correspondiente dictamen de la Procuradora Fiscal del 6/02/2013 que, haciendo hincapié en propios dictámenes anteriores<sup>7</sup> había expresado “... tal como lo sostuve... estimo que los arts. 224 y ss. y 321 y ss. conducen a la correcta inteligencia de las normas en juego, en cuanto establecen que la declaración contenida en una solicitud de importación o exportación —según cada caso— ‘es inalterable una vez registrada y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo las excepciones previstas en este código’. En especial hay que reparar en que

el art. 322 habilita al servicio aduanero a autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración cuando su inexactitud hubiera podido configurar una infracción aduanera, siempre que ella fuera comprobable de su simple lectura ‘o de sus documentos complementarios’ y fuera solicitada con anterioridad a que la diferencia hubiera sido advertida por cualquier medio por dicho servicio.... De la interpretación conjunta de estas normas entonces, se colige que la ‘simple lectura ‘puede ser tanto de la propia declaración como, inclusive, de los documentos complementarios de ella”

En el caso “AGD”, la Corte debió manifestarse dos veces, una el 12/08/2014 y otra el 4/10/2016 y ambos han pivotado sobre el anterior caso “Petrobras” del 6/03/2014 (similar a éste) pues, tanto en uno como en el otro:

a) El exportador solicitó la destinación de exportación para consumo por un volumen medido en peso superior al que finalmente se embarcó (lo que no es punible a tenor del art. 346 del C.A.);

b) La diferencia fue constatada por el guarda aduanero en el momento de la carga;

c) La diferencia fue asentada por el guarda aduanero en el correspondiente “cumplido de embarque” inserto en la “solicitud aduanera de exportación” (comúnmente denominada “permiso de embarque”);

d) Luego, el exportador presentó la “declaración post-embarque”, exigida por la pertinente resolución aduanera y al hacerlo cometió el error de transcribir mal el resultado de la carga, antes constatado por la Aduana y asentado por ésta en el “cumplido de embarque”;

5. El error evidente que daba lugar a la absolución según el entonces vigente art. 1053 de las Ordenanzas de Aduana (ley 810 de 1876) era, según la jurisprudencia, “el que surge de la redacción del documento mismo en que se solicita el despacho o con el cual se hace la operación del caso”, de manera que la diferencia pudiera ser advertida al revisar el documento sin necesidad de verificar la mercadería: ver Basaldúa, Ismael, “Legislación Penal Aduanera”, Buenos Aires, 1923, Capítulo 4, acápite 2, p. 53.

6. Modificaciones introducidas por la ley 25.986, que establece: “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”

7. La Procuración General de la Nación ya se había pronunciado en este sentido en el caso “Calvo, Raúl c/Frimetal S.A.”, Fallos 333:300 del 23/03/2010, y también en el caso “Ramos, Alfredo Eduardo (T.F. 21,785-A) c/ DGA” (R.494, XLVII) del 1º/02/2014.

e) Posteriormente la aduana advirtió dicho error y consideró que se había cometido una declaración inexacta en los términos del art. 954 del Código Aduanero, instruyendo el sumario correspondiente y aplicando una severa multa.

En “AGD” luego que el caso fuera resuelto por el Tribunal Fiscal, fue objeto de dos fallos de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal y de sendos fallos de la Corte Suprema. El primer pronunciamiento de Cámara (Sala IV) revocó la condena aduanera y fue, a su vez, revocado por la Corte en ocasión de plantear la Aduana recurso extraordinario por no haberse atendido a la doctrina del caso “Petrobrás”. El alto tribunal ordenó el dictado de un nuevo pronunciamiento por la Cámara, quien lo hizo por su Sala III, que reiteró la revocación de la condena aunque invocando el precedente “Petrobras”. No obstante la Aduana consideró que el referido precedente no había sido realmente respetado, planteando recurso extraordinario que al ser rechazado por la Cámara, dio motivo a una queja por recurso denegado ante la Corte, quien lo abrió, llevando así, la aduana nuevamente el mismo caso a la Corte Suprema. Finalmente ésta, tras el dictamen de la Procuradora Fiscal del 3/02/2016, por sentencia del 4/10/2016 convalidó el segundo fallo de la Cámara y dejó sin efecto la sanción.

## II. La declaración aduanera y sus características

Sin duda el primer punto de interés radica en saber si en estos casos se configura realmente una declaración aduanera inexacta a tenor del tipo infraccional del art. 954 del Código Aduanero. Si bien, como dije, me ocupé antes de ese tema (ver nota 3), es probable que encontremos lectores que no hayan leído aquél comentario, por lo que me referiré a las razones que me inclinan a ratificar mi posición negativa en relación con ese encuadre del debate, lo

que nos obligará a ahondar en la institución de la declaración previa en materia aduanera.

El vocablo “declaración aduanera” es usualmente utilizado en, al menos, dos diferentes acepciones que tiene sentido destacar<sup>8</sup>:

a) Una es la que corresponde al acto mediante el cual el importador o el exportador petitiona a la aduana que ésta le brinde determinado tratamiento aduanero a la mercadería que importa o exporta. Se pide a la aduana que ésta dicte un acto administrativo autorizando lo requerido. La solicitud genera un procedimiento constitutivo del acto que admita o deniegue lo pedido<sup>9</sup>. Su esencia no es otra que una “declaración de voluntad” del importador o exportador que podrá ser aceptada, concediendo el régimen solicitado para esa mercadería, o rechazada como, por ejemplo, si la destinación u operación solicitada se encontrara prohibida por el ordenamiento.

b) La otra acepción es la que corresponde a la declaración que el importador o exportador realiza, dando a conocer al servicio aduanero los elementos necesarios para individualizar, clasificar, y valorar la mercadería, con el fin de agilizar el trámite del despacho. Se trata de una “declaración informativa”. Es la declaración aduanera propiamente dicha. En ella se hace una afirmación sobre las características de la mercadería y, por ende, es susceptible de ser “verdadera” o “falsa”, dando lugar a la figura de la “declaración inexacta” contemplada en el art. 954 del Código Aduanero, mientras que la “solicitud”, al ser una manifestación de voluntad podrá ser jurídicamente “válida” o “inválida”, pero nunca “verdadera” o “falsa”.

En nuestra ley la solicitud y la declaración se presentan en un solo instrumento (ver arts. 234, aps. 1 y 2, y art. 332, aps. 1 y 2, del Cód. Ad.), por lo que la solicitud de exportación (que es la que nos interesa en este trabajo), lleva anexa una declaración con las características de la mercadería, tales como naturaleza, especie y calidad (usualmente referidas en

8. He desarrollado esta cuestión en el trabajo “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, Revista de Estudios Aduaneros, N° 14, segundo semestre de 2000, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires (se puede consultar en el sitio web del Instituto).

9. Se denomina procedimiento administrativo “constitutivo” a aquél en el cual el administrado, a través de un pedido o solicitud, pone en marcha la voluntad de la administración con el fin de generar o “constituir” el acto administrativo pretendido (Gordillo, Agustín, *Procedimiento y Recursos Administrativos*, Jorge Álvarez Editor, Bs. As. 1963, p. 19; Barreira, Enrique, *Procedimiento administrativo y su relación con el Derecho Aduanero*, Capítulo XXXVI en la obra colectiva “Procedimiento Administrativo”, dirigida por H. Pozzo Gowland, D. Halperin; O. Aguilar Valdéz; F. Lima y A. Canosa, La Ley, Bs. As. 2011, T° I, ps 1392/1393.

la posición arancelaria que las engloba numéricamente); así como también, estado, cantidad, peso o volumen, origen, procedencia, precio y condiciones de la operación subyacente. Estos datos permiten la debida clasificación y valoración de la mercadería por parte de la aduana. La “clasificación” permite determinar si la mercadería está sujeta a eventuales prohibiciones, restricciones o tributos y en este último caso, cual es el tipo de tributo y la alícuota “*ad valorem*” aplicable. Por su parte, la “valoración” permite determinar la base imponible sobre la que debe aplicarse la referida alícuota “*ad valorem*” y determinar así el importe del tributo aplicable.

Desde 1866 las Ordenanzas de Aduana sentaron dos principios que son la base del sistema aduanero moderno: la “declaración previa” y el “despacho en confianza”. Una actúa en función de la otra. La declaración de la mercadería es previa al examen que de ella haga la aduana y es necesaria para permitir la autorización que se solicita. La aduana exige una declaración “veraz” y “completa”, que le permita conocer de antemano el tratamiento aduanero de la mercadería que se introduce o se extrae del territorio aduanero.

Las grandes cantidades de mercadería que hoy en día son importadas y exportadas, así como la variedad y complejidad tecnológica de la misma, no permiten compatibilizar una verificación exhaustiva de la mercadería, con la rapidez que requiere el comercio internacional. Por ello es necesaria cierta dosis de confianza de la aduana en la buena fe con que los operadores privados declaran frente a la aduana. Ello requiere de operadores (importador, exportador, despachante o agente de transporte aduanero) que sean confiables. Deben ser personas inscriptas en registros especiales de la Aduana, que deben reunir ciertos requisitos sin los cuales no pueden desarrollar esas funciones (ausencia de antecedentes reprochables, solvencia económica y conocimientos técnicos especiales), que se encuentran establecidos en los arts. 36 a 111 del C.A. Se hallan, además, sujetos a sanciones específicas en caso de incurrir en faltas a su deber de lealtad con el servicio aduanero.

Este es el escenario del “despacho en confianza” que, entre otras cosas, permite que mediante cier-

to sistema de selectividad el operador pueda, en un gran porcentaje de los casos, librar a plaza la mercadería sin que ésta sea verificada por la aduana, en la confianza que los dichos de su declaración son verdaderos. Como contrapartida, la falta de veracidad y exactitud de esa declaración configura la infracción de declaración inexacta, castigada severamente en el art. 954 del C.A. Esta es la infracción de que trata el caso que comentamos.

En la exportación, la solicitud de destinación (con la declaración adjunta a él), se presenta, y la mercadería se examina, antes de la carga a bordo del medio de transporte. Si la mercadería es remitida a la terminal portuaria para su carga en un buque, como sucedió en los casos analizados, al llegar la mercadería ya está embalada y verificada en cuanto su naturaleza, especie y calidad y el guarda de ribera sólo “pesa, cuenta y mide” los bultos o contenedores. En este caso, tratándose de mercadería a granel, la mercadería suele ser cargada directamente desde el silo o tanque, y el volumen se determina por el peso obtenido por balanzas especialmente controladas por órganos oficiales especializados.

El guarda aduanero, al controlar la carga, determina si se cumplió conforme con lo declarado o no. Al asiento que surge de esta constatación se lo denomina “cumplido de embarque”. Es un acto administrativo de constatación<sup>10</sup>, pues el agente aduanero deja constancia de las cantidades realmente cargadas a bordo o, si se trata de salida en camión por la frontera, directamente egresadas en los vehículos que salen del territorio aduanero. En el caso, el guarda aduanero asentó dicho dato en la solicitud de exportación (permiso de embarque) y lo registró en el sistema informático aduanero (SIM).

El art. 346 del C.A. establece: “El exportador puede embarcar mercadería en menor cantidad que la declarada en la solicitud de destinación de exportación para consumo, siempre que, una vez concluida la descarga, diere aviso al servicio aduanero para su constatación y registro en el correspondiente permiso”. De la lectura de este artículo se desprenden las siguientes conclusiones:

---

10. Díez, Manuel María, *Derecho Administrativo*, Bibliográfica Omega, Bs. As., 1965, Tº II, p. 230.

a) En primer lugar, la norma permite que el exportador cargue mercadería a bordo por menor cantidad que la declarada en la solicitud de exportación sin que ello sea punible. La posibilidad que se le da al exportador de cargar en menor cantidad, peso o volumen apunta a evitar los problemas que implican las posibles diferencias entre lo declarado y lo que le es remitido al exportador al puerto, aeropuerto o lugar de salida. Si resultara en mayor cantidad, peso o volumen que el declarado, el exportador siempre tendrá la posibilidad de detraer de la partida los bultos o volúmenes sobrantes a fin de no incurrir en una exportación punible. Esa detracción puede no ser precisa (máxime si la partida está constituida por bultos que no pueden ser fragmentados y el retiro de algunos de ellos no permite entonces, una coincidencia perfecta con el peso oportunamente declarado), razón por la cual si resultara finalmente en menor cantidad, no incurriría en declaración inexacta<sup>11</sup>;

b) En segundo lugar, el exportador debe dar aviso de la diferencia al servicio aduanero. Éste aviso debe hacerse luego de concluida la descarga y debe permitir la constatación aduanera. Cuando la norma menciona a la “descarga”, está queriendo referirse a la transferencia desde el medio de transporte local al medio de transporte internacional en el cual se va a realizar la exportación, lo que suele producirse en el puerto, aeropuerto o lugar de carga de este último vehículo. El aviso previo dependerá de las características del lugar de transferencia de la carga. Si la balanza se encuentra en la planta del exportador y viene carga en menor cantidad que la declarada, la advertencia debe ser anterior, pero si la báscula que permite determinar la diferencia de peso se encuentra en el mismo puerto o aeropuerto en el que se produce la transferencia de la carga<sup>12</sup>, y esa medición es la que permite al exportador, conjuntamente con el guarda, advertir la diferencia, es imposible que la advertencia sea anterior, pues el exportador y el guarda se enterarán en el mismo acto. Nadie está obligado a lo imposible. Piénsese en los puertos privados existentes en el río Paraná en los que la

misma balanza instalada en el sistema que conduce los granos o el aceite desde los silos o los tanques (según el caso), hacia el buque, permiten determinar el peso tanto al propio exportador para no cargar de más como a la aduana para confeccionar el “cumplido de embarque” ¿qué sentido tendría castigar al exportador por no advertir “antes” sobre esa circunstancia si no tiene la posibilidad de hacerlo? La antelación contemplada en esta norma sólo se justifica cuando la diferencia pudiera pasar inadvertida. Una interpretación razonable de la norma así lo exige.

No obstante, la destreza en el manejo de la interpretación de la ley, propia de los hombres de derecho, no puede ser exigida a los agentes aduaneros que se suelen regir por la literalidad de la regla sin hurgar en las valoraciones que la inspiran; en parte porque es una tarea que requiere de conocimientos de hermenéutica jurídica y, en parte, porque las conclusiones a las que pudieran arribar podrían ser dispares y conspirar contra la uniformidad en el trato masivo propio del ámbito aduanero.

La ley exige un “aviso” del exportador cuando se carga menor cantidad, peso o volumen, pero no una “declaración” aduanera o, al menos, no con el carácter con que ese vocablo es conocido técnicamente en materia aduanera. Sin embargo, las resoluciones aduaneras, que sólo pueden reglamentar la ley pero no enmendarla o reemplazarla so pretexto de complementarla, han exigido (y siguen exigiendo), una “declaración de post-embarque”. Hay quienes sostienen que el “post-embarque” es una “declaración”. Sin duda que ello encuadra en una acepción amplia del término “declaración”. Pero como estamos hablando de un instituto que en materia aduanera posee características específicas, me permito sostener que esa afirmación sin mayor aditamento no parece apropiada, dando lugar a confusiones<sup>13</sup>. En la jerga aduanera el término “declaración” es considerado en el sentido de “declaración comprometida”; esto es, tiene el significado que el vocablo “declaración” asume en el art. 954 de nuestro Código Aduanero,

11. Antes que rigiera el Código Aduanero la Sala I de la Cámara Nacional en lo Cont. Adm. Federal había sentado este criterio en autos “Jarmoluk, Teodoro” del 10/04/1972.

12. Ver el caso “Jarmoluk” referido en la precedente nota 10.

13. “El lenguaje ofrece al pensador un sistema de signos, que puede emplear en amplia medida para la expresión de sus pensamientos; pero si bien nadie puede prescindir de él, representa un instrumento sumamente imperfecto para la investigación rigurosa. La nociva in-

pues da lugar a la aplicación de penas por su eventual inexactitud y considero que ello no es aplicable a la llamada declaración “post-embarque”; sin embargo, fue tomado por la Aduana en ese sentido, dando lugar a consecuencias penales y al dificultoso proceso que aquí comentamos.

### **III. La inexactitud deslizada en la denominada declaración “post-embarque” no es idónea para constituir la infracción aduanera de declaración inexacta**

El “cumplido de embarque” no está definido en la ley. El art. 405 del C.A., teniendo en cuenta un lenguaje de vieja raigambre aduanera, se refiere a él como el “cumplido de los documentos de embarque”, pues se trata de determinar si la cantidad, peso o volumen cargado, es consistente con lo declarado en el momento de registrarse la solicitud de destinación de exportación. Es, como vimos, un “acto administrativo” que se limita a constatar o comprobar una situación de hecho.

Sólo en caso que de esa comprobación aduanera surgiera una diferencia por menor carga, el exportador está obligado a formular una declaración “post embarque” que es realizada, entonces, y como su mismo nombre lo indica, luego que la menor cantidad, peso o volumen es detectada por la Aduana<sup>14</sup>. La declaración “post-embarque” no es entonces “anterior” a la comprobación de la cantidad de la carga, sino “posterior” a ella y tiene solamente por finalidad repetir lo que la aduana ha comprobado. Además, el art. 406 del C.A. exige que la aduana sólo admita la carga si la mercadería ya hubiera sido despachada, lo que significa que la oportunidad de la verificación ya pasó, quedando el trámite del despacho concluido y manteniéndose pendiente solamente la comprobación de que los bultos o cantidad a granel documentada fueran realmente cargada.

Por lo tanto la obligación del exportador en el “post-embarque” se limita a transcribir lo ya constatado por la Aduana. No se trata, entonces de una información que la aduana necesite para cumplir con sus deberes. Tampoco es una declaración de lo que se va a cargar, sino respecto de lo ya comprobado por la Aduana al momento en que se cargó.

Nos preguntamos cuál es la razón de ser de esta “declaración”. Una de las respuestas que se pueden obtener en el sector aduanero es que serviría para dejar constancia del hecho en el sistema informático aduanero. No parece una respuesta convincente porque eso se realiza ya con el ingreso del propio “cumplido de embarque” en el sistema informático aduanero. Otra respuesta es que quizás la Aduana quiera la conformidad del exportador con el peso, cantidad o volumen constatado, a fin de bloquear una eventual futura discusión sobre los datos determinados en el cumplido. Esto tampoco parece necesario porque sería quitarle sus efectos al acto de comprobación, en el cual el exportador debe hallarse presente (por sí o por su despachante) para hacer los reclamos que fueren necesarios (ver art. 340 Código Aduanero).

A diferencia del importador, que declara lo que ya ingresó al territorio aduanero, el exportador declara lo que aún no salió del mismo. Pero los tributos están declarados y pagados por un volumen, peso o medida, por lo tanto si llega al lugar carga en exceso respecto de la declarada, la única corrección posible es, como dijimos, detraer parte de lo que se está cargando permitiendo cargar de menos advirtiendo de ello a la aduana. De lo contrario podría ser severamente castigado el eventual menor pago de derechos de exportación no pagados (si existieran) y un menor ingreso de divisas de lo que hubiera correspondido.

Cuando la reglamentación de la Aduana exige que el exportador formule una declaración de “post embarque”, la posibilidad de que la inexactitud pase inadvertida a la aduana es imposible, porque

---

fluencia de los equívocos sobre la solidez de los razonamientos es conocida de todos. El investigador precavido no debe emplear el lenguaje sin tomar precauciones técnicas; necesita definir los términos empleados si no son unívocos y carecen de significación rigurosa” (Husserl, Edmund, *Investigaciones lógicas*, traducción de M. García Morente y José Gaos, Alianza Editorial, Madrid, 2014, T° I, p. 48.

14. La RG AFIP 1921 Anexo II, punto 1.1.3 dispone que la declaración “post-embarque” procede en los supuestos de los arts. 346 o 954, ap. 1, inciso c), del Código Aduanero.

ella ya fue advertida y la diferencia (no punible), ha quedado asentada por la aduana en el “cumplido”. La llamada declaración “post-embarque”, en consecuencia no es idónea para hacer incurrir en error a la aduana y no cabe presumir que los funcionarios puedan ser engañados mediante la lectura de un dato distinto del que ellos mismos han constatado.

Por otra parte la licitud de una declaración de exportación por menor cantidad, peso o volumen según el art. 346 del C.A., no puede convertirse en ilicitud porque un reglamento de aduana cree una exigencia al exportador de transcripción de lo ya comprobado por la aduana, cuando ello no surge de la ley. De aceptarse esto se admitiría que la aduana al establecer por vía reglamentaria declaraciones inoficiosas podría crear nuevas ocasiones de errores punibles ampliando el campo de lo ilícito más allá de lo que la ley ha querido.

La doctrina del art. 959 está contemplada para declaraciones comprometidas de conformidad con lo establecido en el art. 954 del mismo ordenamiento, que se encuentra en la Sección XII (“Disposiciones Penales”), Título II (“Infracciones aduaneras”) y dentro de éste en el Capítulo Séptimo referido a las “Declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas” que abarca los arts. 954 a 961.

En el encabezamiento del art. 954 del C.A. se establece como conducta típicamente punible el de una declaración inexacta formulada “para cumplir” con alguna operación o destinación aduanera y el Diccionario de la Lengua Española define la preposición “para” como la que “denota el fin o término al que se encamina una acción”. Ello significa que la acción de “declarar” debe ser previa al fin que es obtener la “autorización” de la operación o destinación. Sin embargo, la declaración de “post embarque” no es para obtener la conformidad aduanera con el fin solicitado, sino que es posterior a que ese fin ya fuera alcanzado.

La declaración para ser punible debe diferir de lo que resultare de la posterior comprobación. Dado que en este caso la declaración post-embarque es que el exportador re-escriba lo que el guarda aduanero ya comprobó y escribió, castigar su error no surge del reproche por efectuar una declaración inexacta sino “no transcribir bien” lo que la aduana ya sabe. Se rebaja la verdadera relevancia de la institución de la declaración como herramienta del

despacho en confianza, para aislarla de su función en el sistema aduanero y generar una pena por la pena misma sin conexión con las valoraciones del ordenamiento.

Como conclusión de este capítulo resulta claro, pues, que el tipo infraccional descrito en el encabezamiento del art. 954 del Código Aduanero no es de aplicación a este caso y que la declaración llamada “post embarque” no puede generar un error en la aduana que posibilite o hubiera podido posibilitar una lesión al bien jurídico control aduanero porque:

a) La declaración aduanera que castiga el art. 954 del C.A. debe ser previa al embarque, pues su finalidad es que la Aduana pueda obviar la verificación confiando en ella (“despacho en confianza”) y el “post-embarque” es posterior a la terminación de las tareas del despacho aduanero, cuando la Aduana ya constató la menor cantidad;

b) Cuando el “post-embarque” es confeccionado, la mercadería fue cargada y ha salido del territorio aduanero; consecuentemente, no es anterior a las tareas de control sobre la mercadería y, por ende, carece de idoneidad para hacer incurrir en error al funcionario aduanero encargado de ellas, que es lo que, justamente, castiga el art. 954 del Código Aduanero;

c) Teniendo en cuenta que el “post-embarque” pone por escrito el resultado de la constatación efectuada por la Aduana en el “cumplido” de embarque, resulta absurdo presumir que esa misma Aduana pueda ser engañada con la transcripción de un dato distinto al que él mismo ha constatado, porque la ley no presume la torpeza del Estado;

d) Lo que es lícito por el art. 346 del C.A. en la primera declaración no puede convertirse en hecho ilícito por el solo hecho de que se le exija al exportador una declaración adicional reabriendo la posibilidad de que se pueda deslizar algún nuevo error;

e) La ocasión de un error que es considerado infracción surge, en el caso del “post-embarque”, de una obligación establecida por una resolución administrativa que no está respaldada por la ley de fondo;

f) La llamada “declaración de post embarque” es innecesaria para cumplir con el trámite exigido a la salida de la mercadería del país que, por otra parte, ya fue exportada cuando esa declaración se formula; y

g) El encabezamiento del art. 954 del C.A. establece como conducta punible que haya una decla-

ración “para” con alguna operación o destinación aduanera y la preposición “para” denota el fin o término al que se encamina una acción (Diccionario Lengua Española) lo que significa que la acción debe ser previa a la realización de la operación o destinación; lo que sin embargo no sucede en el caso del “post embarque”, pues en ese momento la operación ya terminó.

#### **IV. Hacer justicia sin abandonar el precedente**

En el caso “Petrobras” la Corte sostuvo la doctrina tradicional que, para aplicar la exención de pena del art. 959 inciso a) del Código Aduanero, es necesario que el error surja de la simple lectura del mismo documento en el que se formalizó la declaración. Por lo tanto, si bien la llamada declaración de “post-embarque” debía ser efectuada por resolución aduanera en un documento separado del “permiso de embarque” (en el cual ya estaba consignada la diferencia a través del “cumplido” del guarda aduanero), no podía tomarse en cuenta el error evidente que surgía de este último documento porque no era el mismo en que se había declarado el error.

El fallo “Petrobras” pareciera considerar al “permiso de embarque” como documento “complementario” del “post-embarque” (ver especialmente el primer párrafo, última parte del punto 6° de esa sentencia). Detengámonos en esto. Los arts. 219, 220 y 453, inciso f, del Código Aduanero disponen que el importador podrá garantizar la falta de la documentación complementaria necesaria para autorizar la destinación solicitada. Si bien en la parte operativa del Código Aduanero referida la exportación, la documentación complementaria no es prácticamente mencionada como tal, no deja por ello de tener su relevancia como surge de la importancia que se le da a los remitos, guías y cartas de porte o conocimientos de embarque. En castellano el término “complementario” significa “que sirve para dar complemento, término o perfección a alguna cosa” y por “complemento”, “la perfección, completo ó acabamiento que se da a alguna cosa”. El documento complementario es, entonces, aquél que permite completar al documento principal que no es otro que el de la declaración. Por lo tanto, pareciera que la aduana, al obligar al exportador a formalizar una declaración

de “post-embarque” que tendría por finalidad dejar en claro la rectificación de la declaración (que es el documento principal), le está dando a aquella el carácter de documento complementario de la declaración propiamente dicha. La declaración aduanera formalizada en el cuerpo de la solicitud de destinación de exportación no es complementaria del post-embarque, sino al revés.

En su dictamen en el caso “AGD”, la Procuradora Fiscal al apoyar el fallo de la Sala III de la Cámara, considera que:

a) La declaración “post-embarque” es documentación complementaria de la declaración aduanera adjunta a la solicitud de destinación de exportación primitiva (y no a la inversa), añadiendo que se integra con ésta, pues implica una rectificación que obligatoriamente debe informarse (punto IX, párrafo ubicado en sexto lugar);

b) El referido “post-embarque” carecería de razón de existir si no fuera cotejado con su necesario antecedente (punto IX, última parte del párrafo ubicado en sexto lugar);

c) De la mera lectura de la declaración post-embarque no puede apreciarse error alguno (punto IX, párrafo ubicado en séptimo lugar); y

d) La pretensión de la Aduana haría inaplicable el instituto contenido en el inc. a) del art. 959 del C.A. en cuanto exige que el error surja de la propia declaración, pues no habría posibilidad de compararlo o cotejarlo con otro dato referido al mismo concepto (punto X).

La Corte termina convalidando la posición adoptada por el dictamen de la Procuradora Fiscal, así como el fallo de la Sala III, cuyo sentido práctico no podemos dejar de compartir, aun cuando lo sea por otros fundamentos. Pese a lo que surgiría del dictamen referido en el párrafo anterior, la sentencia del alto tribunal finaliza expresando que el fallo apelado no se ha apartado de lo dispuesto por esta Corte en su anterior intervención en estos autos, ni ha desconocido lo esencial de aquella decisión, asignando a la norma federal en juego (art. 959, inciso a, del C.A.), la inteligencia que estableció en el precedente al que se remitió en su anterior pronunciamiento dictado en estos autos y la aplicó a las circunstancias fácticas del caso que fueron valoradas sin incurrir en arbitrariedad.

## V. Conclusiones

Nos parece altamente inconveniente que so pretexto de reglamentación, se dicten normas aduaneras que innovan, creando obligaciones a cargo de los particulares, exigiéndoles la formulación de presentaciones que se pretenden asimilar a “declaraciones aduaneras” propiamente dichas, sin serlo y ampliando el ámbito de lo prohibido sin ley que lo autorice.

El análisis que hemos hecho sobre el instituto de la “declaración aduanera comprometida” en los fallos comentados, nos reafirma en la idea que la declaración “post-embarque” carece de idoneidad para configurar una declaración aduanera inexacta a tenor del tipo infraccional del art. 954 del Código Aduanero.

Estos intentos son tanto más graves en cuanto pretenden ser obedecidas bajo el apercibimiento de la aplicación de un severo sistema represivo, que no fue concebido para servir a desviaciones burocráticas y que implican una inadmisibile extensión discrecional del poder punitivo que se pretendió estructurar de manera equilibrada en el Código Aduanero.

En este caso se advierte la importancia del papel que juegan los precedentes judiciales en la cristalización de pautas interpretativas y mueve a pensar acerca de la intensidad con que se vive este fenómeno. En mi opinión, el precedente de la Corte relativo a la aplicación del art. 959, inciso a), del Código Aduanero llevó a esfuerzos dialécticos que hicieron

perder de vista el norte de la brújula, desatendiendo el tema principal que consistía, nada menos que en la inexistencia del hecho ilícito que daba origen al debate. Este tema no fue colocado en el lugar que merecía y sabido es que “no hay más que sentar mal una cuestión para no hallar jamás su solución correcta”<sup>15</sup>.

La desatención puede provenir de un enfoque originalmente dado al caso, o de su desviación por razones secundarias, generándose un debate que lleva a que la energía mental y concentración de los litigantes y de los jueces se enfoque en un carril que desvía la atención del tema esencial, que termina siendo prácticamente ignorado. El precedente “Petrobras” y su eventual aplicación al nuevo caso “AGD”, parece haber absorbido la mayor parte de las energías desplegadas en el debate en razón de la trascendencia que el precedente tiene en la futura jurisprudencia de los tribunales inferiores para casos análogos<sup>16</sup>. Esto parece haber dominado el escenario de este pleito, en el cual la pasión por la modificación o el mantenimiento del criterio judicial existente parece haber tomado más protagonismo que la justicia que pudiera emanar de la sentencia que debía recaer. La fijación de la doctrina judicial lleva el debate a la gestación de normas individuales con vocación de normas generales de carácter abstracto, mientras que determinar lo que el derecho quiere para el caso concreto obliga a establecer la norma individual en búsqueda de hacer justicia para el caso dado; que es la forma de cristalizar la función social del derecho.

---

15. Alberdi, Juan Bautista fue quien deslizó este razonamiento en su trabajo, “Límites territoriales”, Capítulo VI, en “Obras Selectas” ordenadas y revisadas por Joaquín V. González, T° VII, Buenos Aires, Librería La Facultad, 1920, p. 412.

16. Criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre otros, en autos “Santín”, Fallos 212:51; “Balbuena”, Fallos 303:1770 y, sobre todo, en “Cerámica San Lorenzo”, del 4/07/1985, Fallos 307:1094.

