

EL RECHAZO DE LA ATENUACIÓN DE UNA PENA QUE NO DEBIÓ HABER EXISTIDO POR AUSENCIA DE INFRACCIÓN

Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 06 de Junio de 2014, en autos “*Petrobrás Energía S.A. (TF 21509-A) c/DGA*”¹

POR ENRIQUE C. BARREIRA

SUMARIO

- I. Antecedentes.
- II. La razón de ser del “post-embarque” y su dudosa caracterización como declaración comprometida.
- III. Los requisitos de la atenuación de la pena por “error imposible de pasar inadvertido” y su diferencia con las rectificaciones de la declaración.
- IV. Conclusiones.

I.- Antecedentes.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia el 6 de marzo de 2014 en autos “*Petrobras Energía S.A. (TF 21.509-A) c/DGA*”, en el cual se trató acerca de la aplicación de la eximente de pena expresamente contemplada en el art. 959, inc. a), del C.A., en relación con una declaración exigida por la aduana a los exportadores una vez que la mercadería ya había sido librada. Pese a que esta declaración, denominada de “post-embarque”, tiene por finalidad transcribir el resultado de la comprobación de carga que hace el guarda aduanero antes del libramiento de la carga de exportación, fue tomada por el servicio aduanero como una declaración susceptible de generar alguna de las consecuencias punibles contem-

pladas en la figura de declaración inexacta prevista en el art. 954 del C.A.

Para una mayor comprensión del caso se hace necesario hacer un breve repaso del origen del conflicto y los pronunciamientos acaecidos en las instancias anteriores.

La exportadora, a través de su despachante de aduana, declaró ante la Aduana de San Lorenzo, la exportación para consumo de 11.000.000 de “kilogramos” de gas oil de vacío. Aclaremos que el procedimiento aduanero de exportación determina que al procederse a la carga, el guarda aduanero debe constatar la cantidad efectivamente cargada a fin de emitir el “cumplido” del embarque², en el cual se indicará si ella está conforme con lo declarado o hay diferencia. Si lo cargado es en menor cantidad que lo declarado o la diferencia se

1. El sumario del fallo comentado se puede consultar en la Sección Jurisprudencia de esta Revista.

2. La palabra “cumplido” proviene del art. 542 de las Ordenanzas de Aduana de 1876 (ley 810) que disponía que “El Jefe de la oficina de Registros decretará y firmará por el Administrador, el permiso en esta forma: Fecha: *Embárguese con intervención del Resguardo y con el cumplido devuélvase...*”.

mantuviera dentro del rango de las tolerancias de ley, el exportador, por sí o a través de su despachante, deberá completar un formulario de la declaración “post-embarque” indicando el resultado que arrojó el cumplimiento de embarque respectivo.

En el caso que nos ocupa, el exportador declaró haber cargado 7.315.041 “kilogramos” de gas oil. Al efectuarse el control, el agente aduanero dejó constancia en el correspondiente “cumplido” el hecho de haberse cargado una menor cantidad de “kilogramos” respecto de lo declarado. Recordemos que en exportación cargar por menor cantidad, peso o volumen no constituye infracción, de conformidad con lo expresado en el art. 346 del C.A. No obstante, en el “cumplido”, el guarda aduanero había registrado igual cantidad en números (7.315.041) pero en una diferente unidad de medida. Se indicaron “litros” y no “kilogramos”. Dado que esa cantidad de litros correspondía a un peso de 6.339.863 kilogramos, la diferencia de cantidad en relación con lo cargado era aun menor de la indicada en la declaración de “post-embarque”.

La exportadora aclaró el error y pidió su rectificación por “multinota” que presentó ni bien advirtió lo sucedido (8 días corridos después de la presentación del post-embarque), expresando que el guarda había asentado erróneamente en el sistema informático aduanero la cifra en “litros” en vez de hacerlo en “kilogramos” y que el dato se había asentado correctamente al dorso del Permiso de embarque.

La Aduana interviniente consideró que la presentación de la “multinota” no borraba la antijuricidad de la conducta y condenó a la exportadora y a su despachante de aduana en forma solidaria por la infracción de declaración inexacta contemplada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., aunque aplicando la atenuante por “autodenuncia” del exportador efectuada en tiempo oportuno (art. 917 del C.A.).

Los condenados apelaron al Tribunal Fiscal quien por su Sala “E” confirmó la resolución aduanera. Contra ésta, la exportadora apeló a la Cámara Nacional en Contencioso Administrativo Federal quien revocó lo decidido en las ins-

tancias previas absolviendo a las actoras pues consideró que:

a) la declaración “post-embarque” es una “documentación complementaria” de la solicitud de destinación de exportación definitiva;

b) si bien al dorso del Permiso de embarque se asentó la cantidad en kilogramos cuando correspondía efectuar la medición en litros, ello fue objeto de una rectificación que fue autorizada por el servicio aduanero;

c) desde un punto de vista objetivo consideró que la conducta infraccional estaba configurada, pero consideró que el error en que se había incurrido era “evidente” y que correspondía aplicar el art. 959, inciso a), del C.A., pues la inexactitud era comprobable por la simple lectura de las declaraciones formuladas y de su documentación complementaria, conforme art. 321 y concordantes de ese cuerpo legal.

La Aduana interpuso recurso extraordinario contra la sentencia de Cámara y para ello sostuvo que la diferencia declarada hubiera podido producir un ingreso desde el exterior diferente del que correspondía y que el art. 959 del C.A. exige que la inexactitud deba surgir de la simple lectura de la propia declaración aduanera y no de la documentación complementaria.

El dictamen de la Procuradora Fiscal de la Corte Suprema centró el problema en la procedencia o no del eximente de pena contemplado en el art. 959, inc. a), del C.A., expresando – en lo que aquí importa – que si bien los arts. 225 (en importación) y 322 (en exportación) del C.A., autorizan la rectificación de la declaración aduanera cuando su inexactitud fuera comprobable de la simple lectura de la declaración o de sus documentos complementarios y demás condiciones que allí se indican, el antes mencionado art. 959, inciso a), del mismo ordenamiento, admite la exención de pena únicamente si la inexactitud fuera comprobable de la simple lectura de la propia declaración, lo que descartaría que ella pudiera surgir de la documentación complementaria a la solicitud de destinación aduanera (despacho de importación o permiso de embarque, según el caso)³.

3. Nos permitimos acotar que, a nuestro juicio, cuando los arts. 225 y 322 se refieren a la documentación complementaria, se está queriendo referir a la que se presenta en la oportunidad de solicitarse la destinación aduanera correspondiente (ver arts. 219, 220 C.A.)

No obstante, la Procuradora Fiscal trajo a colación opiniones cuyas recaídas en casos anteriores⁴ en las cuales consideró que la “simple lectura” puede ser tanto de la propia declaración como, inclusive, de los documentos complementarios de ella, entendiendo que la declaración post-embarque constituye una declaración complementaria que integra “el despacho de exportación” y que la contradicción quedaría en evidencia y se tornaría ocioso recurrir a toda otra comprobación para detectarlas por lo que considera que la sentencia apelada debería ser confirmada.

La Corte Suprema no compartió la interpretación de la Procuradora Fiscal referido al art. 959 y revocó la sentencia de Cámara, ordenando la devolución de los autos a la instancia inmediata inferior para que se dicte nueva sentencia con arreglo a la interpretación establecida.

II. La razón de ser del “post-embarque” y su dudosa caracterización como declaración comprometida

Tanto la sentencia de Cámara como el dictamen de la Procuradora Fiscal y el fallo de la Corte Suprema coincidieron en que en su faz objetiva, se había configurado el supuesto previsto en el art. 954, ap. 1, in. a), del C.A. y, consecuentemente, se abocaron a tratar lo que consideraron que era el único punto en juego en la controversia; esto es, si era procedente la aplicación del art. 959, inc. a), de dicho ordenamiento.

Sin embargo tengo serias dudas que se hubiera configurado la infracción imputada y, consecuentemente, me temo que al no haberse entrado a analizar la esencia de la llamada “declaración de post-embarque”, los tribunales intervinientes descartaron que ese formulario (que la aduana exige realizar al exportador), no

hace sino transcribir el resultado de la diferencia que constata el guarda aduanero que “cuenta, pesa y mide” lo que se carga en el medio de transporte de salida, y cuyo resultado consiste en un acto administrativo cuya constancia se denomina “cumplido de embarque”.

Si la carga de la mercadería a bordo del medio de transporte: (a) no ofrece diferencia alguna, la constancia del cumplido se cargará en el sistema informático “de conformidad”; (b) si ofrece una diferencia por comprobarse una menor cantidad, debe dejarse constancia sin necesidad de que haya infracción, pues se admite la carga en menor cantidad⁵; y (c) si ofrece una diferencia por comprobarse una diferencia por mayor cantidad, se dejará constancia de la diferencia en el cumplido, ella se cargará en el sistema informático y se labrará denuncia por declaración inexacta;

En el caso en que se hubiera cargado por menor cantidad (supuesto del precedente punto b) o si, existiendo una diferencia punible, hubiera un error evidente que surgiera de la lectura de la propia declaración aduanera⁶, por vía de una resolución se exigió una presentación adicional, aunque posterior al control aduanero, denominada “declaración de post-embarque”, en la cual el exportador presta conformidad con las diferencias que, en principio, no son punibles.

La Resolución General (AFIP) 1161/2001 definía los conceptos de “cumplido” y “post-embarque”. Ella fue sustituida por la Resolución General (AFIP) 1921/2005 cuyo art. 4° dejó sin efecto a la anterior. No obstante, las definiciones pese mínimos cambios de redacción mantuvieron los conceptos antes referidos.

De acuerdo con esas definiciones, el “cumplido”: “es la acción de consignar en la destinación de exportación, las constancias (documentales y/o informáticas) de la cantidad de unidades de mercaderías y bultos puestos a bordo o del egreso de los mismos por la aduana

4. Dictámenes recaídos en la causa “Calvo c/Frimetal” de Fallos 333:300 y en la causa R.494, XLVII, “Ramos, Alfredo Eduardo (TF 21.785-A) c/ DGA”.

5. El art. 346 del C.A. dispone que “El exportador puede embarcar mercadería en menor cantidad que la declarada en la solicitud de destinación de exportación a consumo, siempre que, una vez concluida la carga, diere aviso al servicio aduanero para su constatación y registro en el correspondiente permiso”.

6. El art. 959, inc. a), del C.A. 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 mediare alguno de los siguientes supuestos:

a) la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración...”

de salida con destino al exterior, en el marco de lo dispuesto en el art. 330 del Código Aduanero”⁷. En otras palabras, es el acto administrativo de constatación de lo cargado que se instrumenta con un asiento que se inserta en el dorso del ejemplar de la solicitud de exportación (permiso de embarque) en la cual consta la declaración aduanera propiamente dicha.

Por su parte, la RG AFIP 1921 define a la declaración post-embarque expresando: *“Es la declaración que efectúa el exportador o su representante, ante el servicio aduanero, cuando la cantidad de unidades de comercialización de las mercaderías y/o bultos efectivamente embarcados difieran de los declarados en la solicitud de destinación de exportación. En tal sentido, cuando la diferencia en la cantidad de unidades de comercialización de las mercaderías fuera en menos, o cuando sea en más dentro de la tolerancia admitida conforme a la normativa vigente, deberá registrarse la correspondiente declaración post-embarque”*.

Luego expresa que la declaración de post-embarque *“es la declaración que efectúa el exportador o su representante ante el Servicio Aduanero, establecida en los supuestos del art. 346 o art. 959, inc. c), de la Ley 22.415, de las cantidades de unidades de venta o bultos, que efectivamente fueron embarcados respecto a los declarados en la solicitud de destinación de exportación comprometida”*.

Más adelante (punto 4.4) expresa que la declaración “post-embarque” sólo procede en caso de haberse declarado con diferencia, en cuyo caso, dentro de las 48 horas de finalizada la carga del “cumplido” en el sistema informático el documentante debe registrar la declaración de post-embarque.

De conformidad con estas definiciones, la declaración “post-embarque” es el resultado de una intervención previa de la aduana al detectar diferencia y dejar constancia de ella en el “cumplido”. No tiene por finalidad cumplir una operación o destinación de exportación, sino confirmar la cantidad de mercadería efectivamente embarcada según lo determinó la aduana.

En atención a lo expuesto, a nuestro juicio es imposible que la declaración de “post-embarque” pueda arrojar una declaración inexacta punible en los términos del art. 954 del C.A.

Esta norma tiende a castigar la frustración de la confianza que el servicio aduanero depositó en la declaración previa efectuada por el exportador o importador en las destinaciones de importación (art. 234, al cual remiten los arts. 253, 287 y 298) o de exportación (art. 332, al cual remiten los arts. 352, 375 y 387) que son declaraciones “en detalle”⁸, las que tienen por finalidad declarar a la aduana datos que ésta ignora y que son necesarios para una correcta clasificación y valoración aduanera, pues, es sobre la base de ellas que se determina si la mercadería está alcanzada por alguna restricción o por el arancel y, en su caso que alícuota le corresponde, así como también la base imponible sobre la cual dicha alícuota puede aplicarse. La llamada declaración “post-embarque” no es una declaración en detalle tendiente a informar a la aduana un dato que ésta desconoce para facilitar el “despacho en confianza” no sólo porque el cumplimiento se realiza en todos los casos sino, principalmente, porque se confecciona después que ese examen fue realizado.

Si bien el Código Aduanero, en su art. 956 inciso c) extendió el campo de aplicación del art. 954 a la declaración “genérica” o “sumaria” que debe hacer el transportista a través del “manifiesto de carga” (art. 135 inc. b) o el “manifiesto de salida”, este último también denominado “relación jurada de carga” (art. 403, inc. c), debe tenerse en cuenta que: (a) el transportista desconoce el contenido de los contenedores o bultos que transporta y, por ende, sólo puede dar fe de la “cantidad, peso o volumen” de los “bultos” que acarrea (declaración sumaria); (b) esa declaración tiene por finalidad que el transportista brinde un listado de mercadería que arriba o sale sin declaración en detalle, sino sólo por descripción de los envases en los cuales la mercadería se encuentra acondicionada; (c) en materia de exportación la “relación de la carga” o “manifiesto de salida” va a ser elabo-

7. Versión del Anexo de la RG 1921 con las modificaciones introducidas por la RG 3133/2011 del año 2011 quien introdujo la última parte referida al libramiento de la mercadería contemplado en el art. 330 del C.A.

8. Sobre la “declaración en detalle” remitimos a lo expresado en Barreira, Enrique C., *“Codigo Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias”*, Tº II-A, p. 200 nota 7, Abeledo Perrot, Bs. As., 1986.

rado después que el “cumplido” de embarque se haya realizado, porque sería anti-funcional indicar, en el manifiesto de salida, mercadería que no se haya comprobado que esté realmente a bordo del medio de transporte; (d) la diferencia punible que se contempla para exportación se refiere a la diferencia entre el “manifiesto de salida” y los “conocimientos de embarque” o “cartas de porte” -instrumentos del contrato de transporte, constancia del embarque de la mercadería y, muchas veces, título representativo de la mercadería-, comprometiendo la responsabilidad del transportista pero no la del exportador.

El tipo penal de la declaración inexacta contemplado en el art. 954 del C.A. requiere de varios elementos: a) que haya una declaración; b) que ésta se efectúe ante el servicio aduanero; c) que sea para cumplir alguna operación o destinación de importación o exportación, d) que difiera con lo que resultare de la comprobación; y e) que en caso de pasar inadvertida produjere o hubiera podido producir alguna de las consecuencias lesivas indicadas en alguno de los tres incisos que siguen (perjuicio fiscal, violación a una prohibición o el ingreso o egreso de importes distintos de los que correspondieren).

En relación con dichos elementos del tipo, cabe apuntar que el post-embarque no se hace necesario para cumplir una operación o destinación de importación o de exportación. Adviértase la terminología del encabezamiento del art. 954: *“el que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones...”*. Se está refiriendo a una declaración que condiciona el cumplimiento de esas operaciones, justamente porque es la “declaración previa” en que se fundamenta el “despacho en confianza”. Como hemos visto, esa finalidad, en la etapa del exportador⁹, está cumplida con la declaración anexa al pedido de destinación contemplada en el art. 332 del C.A., cuyo ap. 2 establece que *“la declaración a que se refiere el apartado 1, incs. a) y b), debe indicar toda circunstancia o elemento necesario*

para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate”, por lo que la función de comprometer declaración queda agotada con esta operación.

Recordemos que la Corte Suprema en el caso “Megsa” del 15/09/197 (Fallos 310-1822), frente a otro supuesto de hecho pero de características similares, pues se trataba también de documentos que se presentan con posterioridad al embarque (en ese caso liquidación del reintegro), sostuvo que no se configuraba la infracción del Art. 954 del C.A., habida cuenta que las supuestas inexactitudes no intentaban realizar una operación o destinación de importación o exportación.

Por otra parte, la declaración de post-embarque no es susceptible de “pasar inadvertida” como lo requiere el tipo infraccional, ni tampoco de generar los efectos lesivos requeridos en los tres incisos de dicha norma, porque a los fines de la exportación ya se ha “contado, pesado y medido” y el resultado es el “cumplido” de embarque; y, según lo que establece la propia reglamentación aduanera, el exportador sólo pone por escrito (en razón de la obligación que en tal sentido le impone la aduana) las diferencias que surgen del referido “cumplido”, que es un acto administrativo emanado del guarda con controla la carga. La diferencia ya está detectada y certificada y, además, el medio de transporte ya salió al exterior cuando el post-embarque es presentado. En otras palabras la destinación está concluida.

Ante estos elementos no resulta fácil comprender la utilidad de exigir que el exportador haga una declaración post-embarque. No consiste en un dato nuevo que el exportador aporta a la aduana, sino una mera transcripción de los resultados del “cumplido” realizado por el guarda al pesar, contar y medir la mercadería embarcada (lo que sucede con independencia de que el control de selectividad arroje un canal rojo, naranja o verde).

9. En la etapa que le corresponda al transportista radicará en la declaración que surge de la relación jurada de la carga o manifiesto de exportación (arts. 403 inc c] C.A). Adviértase que el art. 405 exige confrontar la relación de la carga con el “cumplido” de embarque que es el acto administrativo que deja constancia oficial de lo cargado. Para esa confrontación que contempla el Código Aduanero, no se requiere de ninguna declaración “post-embarque” que, por otra parte, debe ser “cargado” por el guarda en el sistema informático aduanero; por lo que su función no se sabe a ciencia cierta qué razón tiene.

III. Los requisitos de la atenuación de la pena por “error imposible de pasar inadvertido” y su diferencia con las rectificaciones de la declaración.

Los arts. 224 y 321 del C.A. establecen para la importación y la exportación, respectivamente, que una vez efectuada la declaración aduanera en la correspondiente solicitud de destinación, ésta deviene inalterable una vez registrada y, en principio, el servicio aduanero no emitirá rectificación, modificación o ampliación alguna salvo las previstas en los respectivos arts. 225 y 322 del mismo ordenamiento, según el caso.

Dichas rectificaciones proceden cuando la inexactitud fuere comprobable de la lectura de la propia declaración aduanera o de los documentos complementarios anexos a ella y se solicite dentro de determinados tiempos que se indican en cada una de esas disposiciones legales.

El condicionamiento temporal para efectuar el pedido de rectificación a fin de que pueda surtir efectos legales es distinto según que se trate de importación o de exportación, pero en ambos casos la rectificación debe efectuarse antes de que la aduana hubiera tenido conocimiento o se hubiera dado a conocer que la declaración iba a ser objeto de un control específico.

Si estos tiempos ya hubieran transcurrido y la aduana detectara la infracción de declaración inexacta procederá la inscripción del correspondiente sumario, que es lo que habría sucedido en este caso, ya que el administrador de la aduana local asimiló la declaración “post-embarque” a una declaración comprometida en los términos de los arts. 234 y 332 y concordantes respectivamente.

Transcurridos, entonces, los límites temporales pero antes de que se instruyera el sumario, la exportadora advirtió a la aduana el error cometido en cuanto a la unidad de medida consignada en el documento que en vez de ser kilogramos era litros. La aduana por la razón antes mencionada (realizada forzosamente luego de la carga a bordo e, incluso, de la zarpada del buque), consideró que era improcedente la rectificación prevista en el art. 322.

Al contestar la vista del sumario, la exportadora y su despachante solicitaron la eximición de pena contemplada en el art. 959 del C.A. conforme con el cual *“en cualquiera de las operaciones o de las destinaciones de importación o de exportación, no será sancionado el que hubiera 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...”*

El dictamen de la Procuradora Fiscal consideró que si bien el art. antes transcrito se refiere a que el error debe surgir de la “propia lectura” de la declaración, a diferencia de las rectificaciones contempladas en los arts. 225 y 322 del C.A., que admiten que el error también pueda surgir de los documentos complementarios a la declaración, consideró que el error que salta a la vista en la documentación complementaria no deja de ser evidente y que por lo tanto el establecido en la declaración “post-embarque” también debe ser considerado a los fines del art. 959.

Sin perjuicio de mantener nuestra posición ya expresada en los párrafos anteriores en el sentido que la presentación del “post-embarque” no es una declaración susceptible de ser castigada por el art. 954, a punto tal que ni siquiera es posible proceder a su rectificación por las razones ya apuntadas, ni se trata de una presentación que esté contemplada en el art. 956, inc. c), del C.A., entendemos, como lo expresa la Corte en su sentencia, que la situación no es la misma para las rectificaciones que para las eximiciones de pena.

Si bien los avances tecnológicos y de organización aduanera cambian los trámites y procedimientos que los operadores (importadores, exportadores, despachantes y agentes de transporte aduanero) operan con el servicio aduanero, hay un sustrato que no puede variar y es el correspondiente a la actitud humana de quien realiza una irregularidad y la reconoce ante la autoridad, auto-denunciándose cuando hay posibilidades de que nunca sea descubierta por la aduana y su contraste con la actitud asumida por quien se auto-denuncia sabiendo que dicha irregularidad va a ser advertida por haberse en-

cauzado el procedimiento hacia una etapa de verificación. En el primer caso hay una actitud de buena fe del importador, exportador o transportista que pone de resalto su compromiso con las buenas prácticas aduaneras que no existe en el segundo caso. Esta es la base de la dispensa de pena en los casos de la rectificación de la declaración aduanera en el tiempo oportuno. Para que dicha rectificación sea viable es necesario que la aduana no haya tenido conocimiento de la irregularidad y que, además, no haya un comienzo de verificación (documental o físico de la mercadería) que lo vaya a poner en descubierto.

Cuando la aduana ya ha advertido la declaración inexacta, entra a jugar la posibilidad de que ella sea de tal índole que no hubiera podido pasar desapercibida para la aduana, lo que desplaza el tipo infraccional del art. 954, el cual —como hemos visto— exige que la diferencia haya podido pasar inadvertida.

En el art. 1057 de las Ordenanzas de Aduana aprobadas por la ley 810 del año 1876 ya se contemplaba que los administradores (que aplicaban penas pecuniarias determinadas en la ley) *“podrán también absolver de toda pena aún cuando aparezca reconocido o aprobada la infracción, siempre que ella sea por falta de declaración que provenga de error evidente e imposible de pasar desapercibido”*.

Los comentaristas de la referida norma consideraban que *“el error evidente, según la jurisprudencia, es siempre 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 tal manera, que la diferencia pueda ser notada al revisar los documentos sin necesidad de verificar la mercadería”*¹⁰.

Debe tenerse presente que el libramiento de la mercadería en algunos casos puede realizarse sin que el servicio aduanero tenga a la vista la documentación complementaria, lo que es más claro en materia de importación por autorizarlo en forma expresa los arts. 219 y 453, inc. f), del C.A., por lo que no siempre se tendrá la posibilidad de considerar imposible de pasar inadvertido un error que surgiera de la documentación que aún pudiera no estar presente en el trámite del despacho. En materia de exportación parte de la documentación complementaria será agregada con posterioridad al libramiento por lo que se aplica el mismo razonamiento.

Esa diferencia debe ser tenida en cuenta para justificar la exposición de la sentencia de la Corte que, por otra parte, no hace sino mantener una larga línea de doctrina judicial.

IV.- Conclusiones

Por todo lo expuesto, lamentamos que, a los fines de esta sentencia, no haya habido oportunidad de hacer un análisis sobre las características de la declaración de “post-embarque”, porque creemos que, de esa manera, hubiera sido innecesario entrar a analizar los alcances del art. 959, inc. a), del C.A.

Si bien pudo ser que las partes contendientes no hubieran llevado la discusión a ese terreno, no es menos cierto que la Corte no está limitada por los argumentos de las partes o por los razonamientos efectuados en las sentencias de las instancias anteriores cuando en el tema en debate se encuentra comprometida la inteligencia de normas federales¹¹, sobre todo si se trata de establecer la procedencia de una sanción de naturaleza penal.

10. Basaldúa, Ismael, *“Legislación Penal Aduanera”*, Bs. As., 1923, Cap. 4, acápite 2, p. 53.

11. CSJN, Fallos 307:1457; 308:647; 315:1492; 318:1269.