Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-60705488-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 7 de Julio de 2021

Referencia: SENTENCIA "COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación", Expte. Nº 31.935-A (y acumulado "Cortes Fernando c/D.G.A s/Recurso de Apelación" Expte. N° 31.936-A)

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en los autos caratulados: **"COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación", Expte. Nº 31.935-A (y acumulado "Cortes Fernando c/D.G.A s/Recurso de Apelación" Expte. N° 31.936-A)**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Fallo N° 608/2012 (AD PASO) dictada en la Actuación N° 12311-11825-2010 en cuanto por la misma se condena a la firma *CÍA. MINERA AGUILAR S.A. (y al despachante de aduana)* por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1º, inc. a) y c) del C.A., al pago de la suma de $ 10.250,49 en concepto de multa, y de $ 488,12 en concepto de tributos. Asimismo, los condena en los términos del art. 994 inc. a) y c) al pago de la suma de $500 en concepto de multa.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>:

Coactora CÍA. MINERA AGUILAR S.A.: A fs. 16/26 se presenta la coactora COMPAÑÍA MINERA AGUILAR S.A. mediante apoderado, y con patrocinio letrado, e interpone recurso de apelación contra la referida resolución. Efectúa un breve relato de lo acontecido en sede aduanera y reseña principalmente que declaró erróneamente el precio de venta FOB de la mercadería exportada mediante el PE N° 08 042 EC01 006878W. Señala que por tal motivo se presentó espontáneamente ante la Aduana solicitando la rectificación de la declaración, la liquidación de los tributos y de la multa, y la reliquidación y pago de los reintegros correspondientes. Sostiene que dicha presentación se efectuó en carácter de auto denuncia en los términos del art. 917 del C.A.. Analiza lo dispuesto por el art. 322 del C.A. en cuanto al requisito temporal o de oportunidad y el material o sustantivo, y cita jurisprudencia aplicable al caso. Hace un distingo entre la rectificación prevista en el

art. 322 del C.A. y el instituto de la auto denuncia contemplado en el art. 917 del C.A., aclarando que éste último no releva al declarante del pago de la multa, sino que atenúa su magnitud. Cita el texto del art. 917 del C.A.. Sostiene que la empresa comunicó de manera inequívoca a la Aduana la existencia de la declaración inexacta, aún después de la salida de la mercadería, pero antes de que la Aduana hubiera advertido de cualquier manera la diferencia de precio. Cita doctrina al respecto. Destaca que no resulta aplicable lo dispuesto en el Decreto 142/10 por el principio de irretroactividad de la ley. Considera que una vez revocada la resolución aduanera y declarada válida la autodenuncia, se debería proceder a una nueva liquidación de la multa en los términos del art. 917 del C.A. y resultando necesario correr una nueva vista en sede aduanera a fin de que no quede registrado el antecedente infraccional. Prosigue citando textualmente el art. 994 del C.A. y entiende que el hecho juzgado bajo tal norma constituye o bien resulta aprehendido en el tipo penal de la infracción prevista en el art. 954, y al respecto cita al art. 836 del C.A. en cuanto describe el principio de especialidad. Cita doctrina al respecto. Finalmente ofrece prueba, y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

Coactora CORTES FERNANDO: A fs. 46/55vta. el despachante mediante apoderada y con patrocinio letrado. En primer lugar, refiere someramente a lo actuado en sede administrativa. Argumenta que por su intermedio la empresa puso en conocimiento de la Aduana la declaración errónea del precio de venta FOB de la mercadería exportada. Hace referencia al art. 322 del C.A. y a la autodenuncia (art. 917 del C.A.) en similares términos a los que empleara la coactora exportadora. Destaca que comunicó en nombre de la empresa, y de manera inequívoca, la existencia de la declaración inexacta aún después de la salida de la mercadería, pero antes de que la Aduana hubiera advertido de cualquier manera la diferencia de precio. Entiende que, en orden al principio de defensa en juicio, se debe disponer de la oportunidad para el pago de la multa que permita extinguir la acción penal aduanera para ambas coactoras sin el registro infraccional. Cita jurisprudencia referida al art. 930 del C.A.. Plantea en iguales términos a los de la coactora exportadora su defensa respecto de la imputación referida al artículo 994 del C.A. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 69/74 vta. se presenta la representante del fisco y contesta el traslado del recurso interpuesto por la coactora exportadora y acompaña las actuaciones administrativas relativas a la presente causa. En primer lugar, efectúa un breve relato de los hechos acontecidos en sede aduanera y niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Sostiene que es la propia firma exportadora quien reconoce en las actuaciones administrativas haber efectuado una declaración inexacta, reconociendo dicha infracción al solicitar que se encuadre la rectificación como una autodenuncia. Hace referencia al art. 917 del C.A., al Decreto N° 142/10 y cita jurisprudencia al respecto. Manifiesta que el referido decreto fue incorporado como art. 96 bis del Decreto reglamentario 1001/82 y que se encontraba vigente a la fecha de la presentación de la autodenuncia, determinando los plazos y formalidades a los fines de la presentación de la misma. Continúa citando jurisprudencia. Continúa analizando la figura contenida en el art. 994 del C.A. Destaca que las infracciones aduaneras revisten un carácter objetivo, sin que sea necesario considerar el elemento culposo, con lo cual la sola tipificación de la conducta resulta suficiente a los fines sancionatorios. Cita doctrina referida a la cuestión. Finalmente hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nº 12311-11825-2010 (Sumario N° 108-2011) se iniciaron a fs. 1/4 con la presentación efectuada con fecha 23/10/2010 por el despachante de aduanas en representación de la firma CÍA. MINERA AGUILAR S.A. denunciando que *"… por un error involuntario no se declaró el importe correspondiente al costo logístico detallado en la factura, el cual debe formar parte del valor en aduana (…) En efecto el precio FOB unitario es de u$s 1.964,50 (…) por tonelada, en lugar de u$s 1.942,38 (…) siendo el precio*

FOB total de u$s 304.599,65 (…) en lugar de u$s 301.166,80 (…)”. A dicha presentación acompaña copia del permiso de embarque N° 08 042 EC01 0006878 W -oficializado el 31/07/2008- y copia de la factura comercial N° 0010-0000892 de fecha 11/07/08 por un total de U$S 304.599,65. A fs. 5/7 se agregó constancia SIM de la destinación involucrada. A fs. 8/9 se agregó la Nota N° 0064/11 de fecha 17/01/2011 la cual concluye que *“… al existir un posible perjuicio fiscal no correspondería la rectificación pretendida, debiéndose iniciar las actuaciones pertinentes por una posible infracción, prevista y penada en el art. 954 a) y c) y 994 del Código Aduanero, ya que para la operación 08042EC01006878W se ha efectuado ante el servicio aduanero una declaración que difiere con la realidad y que ha pasado inadvertida, declarando un valor que no se condice con la documentación complementaria …”*. A fs. 10/11, con fecha 28/02/2011 se instruyó sumario y se corrió vista de todo lo actuado al despachante y a la firma exportadora por presunta infracción al art. 954 inc. a) y c) en concurso real con el art. 994 inc. a) y c) del C.A.. A fs. 12 se agregó la cédula de notificación del despachante (02/06/2011). A fs. 17/24 contestó la vista la firma exportadora. A fs. 34 se dictó la Nota N° 157/12 de fecha 16/01/2012. A fs. 35 se agregó el Informe N° 043/2012 de fecha 05/03/2012 conteniendo el aforo de la mercadería y la liquidación de la multa y de los tributos. A fs. 45/48 se dictó con fecha 20/07/2012 la resolución apelada en autos. A fs. 50/52 se presentó la firma CÍA. MINERA AGUILAR S.A. acreditando la existencia de fondos y solicitando se genere la liquidación manual y posterior imputación a efectos del pago de los tributos. A fs. 53 se generó la liquidación manual N° 1204LMAN016719G por la suma de $ 488,11 (dchos. de exportación U$S 106,11, t.c. 4,60).

V.- Que, en primer lugar, corresponde determinar si en el caso de autos se ha configurado la infracción prevista y penada por el art. 954, incs. a) y c) del Código Aduanero.

Que la figura del art. 954 del C.A. requiere, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, que la misma sea idónea para producir alguno de los efectos previstos en la propia norma.

Que el artículo 954 del C.A. -en lo que aquí interesa- textualmente dice: *“1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) Un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio. (…) c) El ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de la diferencia…”*.

Que no está controvertido que en el caso se consignó (en la destinación N°08 042 EC01 006878 W, oficializada el 31/07/2008) en forma errónea el valor FOB total como consecuencia de no haber declarado el importe correspondiente al costo logístico detallado en la factura, el cual debía formar parte del valor en aduana.

Que dicho valor resulta de la factura comercial N° 0010-00000892 cuya copia fue acompañada en oportunidad de la presentación de la solicitud de rectificación del permiso de embarque. Esa indicada diferencia sería *per se* constitutiva de la declaración inexacta del art. 954 del C.A..

Que, en fecha 23/11/2010, el despachante de Aduanas manifestó que al momento de documentar el PE N°08 042 EC01 006878 W se declaró erróneamente un valor FOB total de u$s 301.166,80 en lugar de u$s 304.599,65, con un valor FOB unitario de u$s 1.964,50, en lugar de u$s 1.942,38 por tonelada de plomo bruto refinado, solicitando en consecuencia la rectificación de la declaración aduanera. Obran a fs. 1/4 de las actuaciones administrativas, copias de la presentación efectuada por el despachante solicitando la rectificación (23/11/2010),

del permiso de embarque y de la factura comercial, las cuales tuvo en cuenta la Aduana para aperturar el sumario y dictar la resolución definitiva.

Que, en consecuencia, debe tenerse por acreditada la diferencia entre lo declarado y lo comprobado.

VI.- Que, no obstante, ambas coactoras sostienen que se dan los requisitos fijados por el art. 322 del C.A. y el art. 917 del C.A., que obligan al servicio aduanero a autorizar la rectificación de la declaración realizada en el permiso de embarque.

Que el citado art. 322 del C.A. en su redacción actual (reforma introducida por la ley 25.986 B.O. 05/01/2005), aplicable al caso, dispone que: *"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."*. Y, por su parte, el art. 917 dispone: *" 1.- El importe mínimo de la multa que correspondiere en una infracción aduanera se reducirá en un SETENTA Y CINCO POR CIENTO (75%) y, sin necesidad de proceder a la apertura del sumario, aplicará dicha sanción y se dispondrá la pertinente rectificación, cuando el responsable comunicare por escrito la existencia de la misma ante el servicio aduanero con anterioridad a que: a) Éste por cualquier medio lo hubiere advertido; o b) En el trámite del despacho se hubiera dado a conocer que la declaración debiera someterse al control documental o a la verificación de la mercadería. 2.- La 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. (...)".*

VII.- Que corresponde analizar si es posible o no rectificar válidamente la declaración cuando, como en el caso de autos, la respectiva solicitud se efectuara aún tiempo después del embarque, habiendo mediado canal naranja, con el cumplido del permiso de embarque que denota una intervención aduanera y sin que la aduana de ningún modo -al momento de la referida solicitud de rectificación y según se desprende de las constancias de lo actuado- hubiera advertido la diferencia o hubiera habido un principio de inspección aduanera. Debe tenerse en cuenta que la aludida rectificación significa modificar o alterar la declaración que en principio es inalterable (y que contiene una inexactitud) ello a fin de evitar el efecto de la declaración inexacta (es decir de evitar su punibilidad prevista en el tipo del art. 954 del C.A.)

Que, en concordancia con otros antecedentes con origen en esta misma Sala (TF N° 26.777-A "Molino Cañuelas SACIFIA c/DGA s/Rec de apelación" Sent. 27/12/2016; TF N° 29.461-A "Malefu Agropecuaria SRL c/DGA s/Rec de apleación" Sent. 03/08/2018) cabe señalar que en virtud de la explícita finalidad del texto del art. 322, para poder rectificar a los fines y efectos allí previstos, se requiere la reunión de dos tipos de requisitos: uno *material* (que la inexactitud sea comprobable de la simple lectura de la declaración o de los documentos complementarios a ella), y el otro *temporal* (cual es que la solicitud de rectificación sea efectuada con anterioridad a que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental -canal

naranja- o a la verificación de mercadería -canal rojo-, a que al libramiento se hubiera exceptuado de los controles antes mencionados, o con posterioridad al libramiento y hasta 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 hasta que el último control de la aduana de frontera hubiese autorizado la salida del medio de transporte, cuando se utilizare la vía terrestre).

Que, en tanto no se da aquí el caso de que la inexactitud del valor declarado resultara de la propia declaración, debe precisarse -a fin de tener por cumplido o no el aludido requisito *material*- si la factura comercial constituye documentación complementaria a dicho efecto y, en caso afirmativo, si la inexactitud de la declaración aduanera resulta de la misma. Como es sabido, la factura comercial es documentación complementaria exigible en las destinaciones de importación (Conf. Resoluciones ANA 2522/87 y 1486/94, y Anexo VIII-C de la Resolución. ANA 456/96 -BO. 19/02/96- y Anexo I de la Resolución General AFIP 581/99 -B.O. 10/05/99-, y con posterioridad al PE de autos, Anexo I de la Resolución General AFIP 2793/2010 B.O. 08/03/2010), pero nada se había reglado así respecto de las destinaciones de exportación. Es por ello que, en las destinaciones de exportación, de hecho no se presentaba la factura comercial por cuanto, conforme se desprende de la reglamentación, no debía acompañarse al momento de presentarse la destinación, en cuanto no estaba previsto en los puntos 1 a 4 inclusive del Anexo II de la Resolución General AFIP 1161/01, aunque sí se preveía su presentación después del embarque y sólo en caso de cobro de beneficios (ver punto 5 del aludido Anexo II de la RG AFIP 1161/01), ni lo está por la actualmente vigente Resolución General AFIP 1921/05 (salvo en los supuestos excepcionales previstos en los puntos 1.1.4.1 b) y 1.1.6 de su Anexo II, 4.1 del Anexo III y pto. F del Anexo V).

Que, en el caso, la inexactitud objeto de la infracción endilgada a las coactoras, resulta comprobable del cotejo de la declaración formulada al documentar la destinación definitiva 08 042 EC01 006878 W y de la documentación adjunta a la rectificación, en el caso la Factura Comercial N° 0010-00000892, cuya copia -no controvertida por el servicio aduanero- obra a fs. 4 de las actuaciones administrativas.

Que, por lo expuesto ut supra, concluyo que no se encuentra cumplido el aludido requisito *material* exigido por la normativa aplicable. De este modo, la cuestión se reduce ahora en determinar si se ha cumplido -o no- con el indicado requisito *temporal*.

Que, en cuanto a éste, y tal como lo expuse, es necesario a fin de que el servicio aduanero autorice la rectificación, que la misma sea solicitada con anterioridad a la asignación de canal (sea este naranja o rojo) o a que, al libramiento, la aduana no hubiera advertido de cualquier modo la diferencia. Asimismo, que la misma sea solicitada con posterioridad al libramiento, pero con anterioridad 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 antes de que el último control de la aduana de frontera hubiese autorizado la salida del medio de transporte, cuando se utilizare la vía terrestre.

Que el punto de partida en este análisis es la Resolución ANA N° 1394/97 (B.O. 30/04/1997). En lo que aquí interesa, el punto 2.3 del Anexo III y el punto 10 del Anexo V de la citada resolución establecían que "…*No procederá la rectificación, modificación o ampliación de la declaración comprometida, una vez producida la asignación del canal de selectividad pertinente que señala el inicio de los actos preparatorios del despacho…*". Resulta evidente que se había así interpretado una parte del requisito de oportunidad o *temporal* que es *"… antes de que se hubieran iniciado los actos preparatorios" del despacho ordenado por el agente verificador…*", inicio que en los hechos tiene su exteriorización, como se explicita en las ulteriores Res. SH 5 y 217/00, en la *"orden de apertura de los bultos, incluyendo el previo traslado de la mercadería, exigido por el verificador, para dicha*

apertura en lugar apropiado", ello como una parte -a su vez- de que a mi juicio significa el *"antes de que la aduana estuviera a punto de advertir la diferencia o de que esa advertencia fuera o pudiera ser inminente"*, lo cual representa el sentido cabal del "principio de inspección aduanera" o del normativamente aludido "inicio de los actos preparatorios del despacho", de modo que así se había interpretado que la "asignación de canal" era equivalente al inicio de los actos preparatorios.

Que los antes citados puntos 2.3 del Anexo III y 10 del Anexo V de la Res. ANA 1394/97 fueron modificados -como consecuencia de un recurso de reconsideración contra dicha resolución general- por la Resolución ANA 2643/97 (B.O. 02/07/1997), expresamente "interpretativa", en el sentido de que lo que aquéllos disponían inicialmente, sólo quedaba o permanecía establecido para los supuestos de asignación de canal rojo o naranja *("Artículo 1° (…) 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…")*, mientras que -en cambio, y en esto consistió la modificación- *"… En las solicitudes de destinación afectadas a CANAL VERDE de selectividad, procederá tal rectificación, modificación o ampliación cuando la inexactitud fuera comprobable de su simple lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella y fuera solicitada con anterioridad a que la diferencia hubiera sido advertida por cualquier medio por el servicio aduanero o a que hubiere un principio de inspección aduanera…"*. Como puede verse, dado el texto que así quedó establecido, esa redacción sólo alcanzó expresamente a dichos supuestos, a mi criterio implícita pero indudablemente, no obsta a su aplicación extensiva al supuesto del artículo 917 del C.A.. En definitiva, tal como se observa en el texto precedentemente transcripto, la modificación sustancial en cuanto al requisito de oportunidad o *temporal*, es que el impedimento al respecto quedó limitado sólo a que el servicio aduanero hubiera advertido la diferencia o a que hubiera un principio de inspección aduanera, quedando por lo tanto claramente eliminado el impedimento referido al inicio de los actos preparatorios del despacho. La conclusión y el efecto resultaban obvios, ya que mediando canal verde es obvio que, en rigor, no hay "actos preparatorios" del despacho, ni "inicio" del despacho, como prolegómenos de una cabal verificación. Luego, si el requisito quedó sólo en que la solicitud se efectuara antes de que la Aduana advirtiera la diferencia, mientras esa advertencia (principio de inspección) no se diera, se puede válidamente solicitar rectificación del art. 322, o aún rectificar mediante autodenuncia (art. 917 del C.A.), lo cual lógicamente puede darse -después de la asignación de canal verde- tanto antes del despacho como después del mismo. Finalmente, de tal modo, la asignación de canal de selectividad siguió siendo equivalente al inicio de los actos preparatorios del despacho sólo cuando esa asignación fuera de canal rojo o naranja, pero no cuando la asignación fuera de canal verde.

Que, asimismo, es dable destacar la siguiente modificación -en sentido "ampliatorio"-, esta vez en virtud de "recursos" (previstos legalmente contra resoluciones generales de la ex ANA ante la Secretaría de Hacienda) contra lo dispuesto en dichos puntos 2.3 del Anexo III y 10 del Anexo V (de la Resol. 1394/97) tal como habían quedado con el texto de la citada Resol. 2643/97, recursos que dieron lugar a las Res. SH 215 y 217/2000 (B.O. 21/06/00), por las cuales resultó que la mera asignación de canal de selectividad (cualquiera fuera el canal asignado), por sí sola, no equivalía al inicio de los actos preparatorios del despacho, y por lo tanto "se podía" (aún después de la asignación de canal rojo o naranja) solicitar válidamente la rectificación (la de los arts. 225 y 322 -y aún la del art. 917-) pero "antes" de que se produzca la orden de apertura de los bultos e inspección física de la mercadería. Esto a su vez dio lugar a la Instrucción General DGA 1/2001 (del 08/01/01, ver Guía Práctica del Exp/Imp N° 571 del 22/01/01), que instruyó en los mismos términos que lo establecido por las citadas Res. SH 215 y 217/00, pero además estableciendo especialmente que "el cambio a canal rojo" con posterioridad a la asignación de canal verde o naranja constituía "principio de inspección aduanera" (que por lo tanto impide la solicitud válida de rectificación). Asimismo, y en lo que aquí interesa, la referida norma instruyó a autorizar la

rectificación de la declaración contenida en la solicitud de destinación de canal de selectividad verde siempre que se cumplieran las condiciones establecidas en el art. 322 del C.A. -instrucción que resulta aplicable a las destinaciones de exportación-, es decir, antes de que la aduana advirtiera o comprobara la diferencia o bien hubiera principio de inspección. Aclaro especialmente, que lo expuesto en este párrafo (en lo atinente a las referidas Res. SH 215 y 217/00 y en cuanto a la posibilidad de rectificar aun después de la asignación de canal), es aplicable al régimen anterior a la reforma -de los arts. 225 y 322- de la ley 25.986. Consecuentemente, después de dicha reforma no es posible rectificar después de la asignación de canal rojo o naranja- aunque sí cuando se asignó canal verde- *salvo* que en la consecuente verificación y/o control no se detectara la diferencia.

Que, por lo expuesto, habiéndose asignado canal naranja a la destinación objeto de la endilgada declaración inexacta, entiendo que no es tempestiva la solicitud de rectificación del art. 322 del C.A..

Que resulta oportuno agregar que del cotejo de las actuaciones administrativas resulta que la denuncia que originó el sumario administrativo en cuestión se formuló en fecha 17/01/2011, es decir con posterioridad a la solicitud de rectificación presentada por el despachante de aduana de fecha 23/11/2010.

Que, sobre la base de lo analizado hasta el momento, corresponde tener en cuenta que, en el caso de autos, el permiso de embarque involucrado tramitó por canal naranja y no por canal rojo, es decir sin verificación física o material de la mercadería. Luego, efectivamente fue posible su posterior rectificación válida (en el caso, sólo por "autodenuncia", en razón de la carencia del requisito sustantivo, carencia prácticamente forzosa por ausencia de reglada documentación complementaria al presentarse la solicitud de destinación).

Que el aludido criterio interpretativo del propio organismo fiscal, y en su caso del organismo de control de legalidad del primero, es lo que echa por tierra la interpretación en el sentido de que si las normas legales analizadas (arts. 322 y 917) impiden la rectificación cuando ya se hubieran iniciado actos preparatorios del despacho, sería forzoso que tampoco fuera posible rectificar después del despacho o del embarque, es decir cuando ya hubieran finalizado y/o se hubieran efectuado los actos del despacho o del embarque.

Que la asignación de canal naranja, y por ende su control documental, de ningún modo pudo obstar -tratándose de exportación- a la válida rectificación por el art. 917 del C.A., sencillamente por dos razones: 1) una, porque los únicos documentos que en el caso podían ser objeto de control documental del canal naranja era la propia solicitud de exportación, pues ya se vio que tratándose de exportación, no había junto con el PE presentación de otra documentación, solicitud en la cual venía consignado el valor declarado, el cual no fue objeto de observación alguna (pudiéndolo haber sido dadas las facultades aduaneras al respecto); 2) y la otra porque por eso mismo la aduana no advirtió la diferencia (y nunca la advirtió hasta que fue la firma exportadora -a través de su despachante- quien la dio a conocer, precisamente mediante la presentación que entiende como válida autodenuncia del art. 917).

Que cabe reiterar que en el caso, como se dijo, faltaba el requisito *material* (para la rectificación en los términos del art. 322 del C.A.), por cuanto la factura comercial (la que a la postre presentó la firma exportadora -en copia y para denunciar el precio real de la operación, diferente del precio FOB declarado en el PE) no es documentación complementaria (esto es, documentación a presentar junto con el PE) exigible en exportación, pero sólo en caso de presentarse la solicitud (y liquidación, posterior al embarque y a la efectiva exportación) de estímulos, lo que no se dio en el caso de autos. Tampoco, obviamente la inexactitud resultaba de la propia declaración.

Que, en tales circunstancias, la coactora exportadora pudo válidamente autodenunciar la aludida diferencia de precio en los términos del art. 917 del C.A., para lo cual presentó la copia de la factura que instrumentara el

precio real, sin que tenga -a mi juicio- relevancia alguna para la cuestión de hecho el tiempo transcurrido hasta la formalización de la autodenuncia, pues lo que en tal hipótesis requiere el instituto es -solamente- el requisito *temporal*, el cual, en las explicitadas circunstancias del caso se cumplía, meramente con la presentación anterior a que la aduana hubiera advertido la diferencia autodenunciada.

Que, a mayor abundamiento, señalo que siendo que en el caso la operación fue documentada en el año 2008, no resulta de aplicación el plazo dispuesto por el Decreto N° 142/2010 (que entrara en vigencia el 16/02/2010) el cual exige además que la autodenuncia formulada post libramiento, sea hecha dentro del plazo de 30 días.

VIII.- Que, en consecuencia, cabe concluir que -en el caso- la firma exportadora solicitó válidamente la rectificación del PE en cuestión en los términos del art. 917 del C.A., ello así por cuanto, conforme el análisis efectuado precedentemente, la coactora exportadora en su solicitud -sin contar con el aquí denomino requisito *material*- cumplió con el denominado requisito *temporal*. Por ello, en el caso correspondió aplicar a las corecurrentes el efecto previsto en el mentado art. 917 del C.A., esto es una multa del 25% del importe de la multa mínima; correspondiendo modificar la condena impuesta a la exportadora y al despachante.

IX.- Que, con respecto a la responsabilidad del despachante de aduana, corecurrente en los presentes autos, cabe señalar que el despachante no sólo actúa como mandante del importador-exportador, carácter que lo obliga a desenvolverse de conformidad al mandato, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías y, en este aspecto, debe colaborar eficazmente con la aduana. Es justamente dicha calidad la que determina que exista un mayor deber de obrar diligentemente y una mayor responsabilidad, tanto con respecto a su mandante como con respecto al servicio aduanero.

Que debe tenerse presente que, dado el interés del Estado en el debido control del tráfico internacional, que descansa en el principio del “despacho en confianza” y su correlativa “declaración aduanera previa”, es función del auxiliar del comercio colaborar con el Estado en la tarea de un despacho rápido y seguro. Lo que constituye una lógica contrapartida de la confianza que el Estado deposita en él al momento de la declaración aduanera. Esta relación de confiabilidad en la colaboración con el resguardo de los regímenes de restricciones o de facilitación (sea por vía tributaria o no tributaria) de la importación o exportación de ciertas mercaderías le otorga a esta categoría de auxiliar del servicio aduanero una gravitación aún mayor que la del mero auxiliar de comercio. (Alsina, Mario A, Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan P., y Vidal Albarracín, Héctor G., Código Aduanero comentado, completado y actualizado por Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Vidal Albarracín, Héctor G., Cotter, Juan P., Sumcheski, Ana L, y Vidal Albarracín (h), Guillermo, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, t. I, p. 129).

Que la importancia de la actividad desarrollada por estos profesionales fue destacada en el segundo párrafo del punto 1 de la Exposición de Motivos del Código Aduanero, bajo el título II, “Auxiliares del comercio y del servicio aduanero", Capítulo Primero, despachantes de aduana, señalando -entre otras cosas- que se evidencia (...) que son varios los intereses comprometidos en la gestión realizada por este profesional. El del Fisco, en la medida en que el despachante colabora a la regular y correcta percepción de los tributos aduaneros, el del servicio aduanero, cuya actividad se ve facilitada por la intervención del profesional y el relativo al comercio de importación y exportación cuyas operaciones aduaneras tramitan.

Que, debido a la trascendencia, tanto para el importador-exportador como para el servicio aduanero, de la actividad que desarrolla dicho actor en el ámbito del comercio internacional es que se le exige cierto grado de idoneidad, lo que se evidencia, entre otras cosas, en los requisitos que se le exigen para poder desenvolverse como tal. Entre ellos, se destaca -en cuanto aquí interesa- la exigencia de “... *haber aprobado estudios*

secundarios completos y acreditar conocimientos específicos en materia aduanera en los exámenes teóricos y prácticos que se establecieren…” -cfme. art. 41, inc. b), del C.A.-. En definitiva, no se trata de un simple mandatario, sino de un profesional, que debe reunir requisitos, entre los cuales se encuentra la necesidad de adquirir conocimientos específicos en el ámbito del comercio exterior y es, justamente, su preparación especializada la que lo habilita a actuar en el carácter de mandatario calificado por sus conocimientos en materia aduanera. Que dicha circunstancia conlleva, como contrapartida, mayores posibilidades de incurrir en responsabilidad jurídica -tanto en el ámbito del Derecho privado, con relación a su mandante (ya sea importador o exportador), como en el ámbito del Derecho público, frente al servicio aduanero-. Ello así, en virtud de que, al exigírsele idoneidad, no actúa como un mero gestor, debiendo poner la mayor prudencia y diligencia en el desarrollo de sus tareas, lo que lo eleva, según se ha señalado en cierto ámbito de la doctrina, a la categoría de técnico asesor del comercio exterior.

Que, en esa línea de pensamiento, cabe señalar que de la interpretación de los arts. 902 y 908 del C.A., resulta que la solidaridad en el pago de la multa impuesta como consecuencia de una declaración inexacta, nace en cabeza del despachante salvo que probare haber cumplido con las obligaciones a su cargo.

Que de ello se desprende que el buen o mal desempeño en su actuación profesional es valorada en función del cumplimiento de los deberes que impone la legislación aduanera. Consecuentemente, ello es lo que debe tenerse presente al tiempo de valorar la actuación del citado profesional, resultando decisivo para la atribución de responsabilidad por la actuación profesional del mismo.

Que, si bien, conforme reiterada jurisprudencia, el despachante de aduana no es, en principio, penalmente responsable si no se ha apartado de las instrucciones impartidas por el importador/exportador, dicho profesional no acreditó en autos haber cumplido con las obligaciones a su cargo como auxiliar del servicio aduanero.

Que cabe destacar que, para un adecuado ejercicio de sus funciones, el despachante hubiera debido extremar los recaudos a fin de comprometer una manifestación veraz, toda vez que, debió saber, debido a su profesión, el modo en que la operación de autos debía ser declarada, resultando desacertado el modo en que llevó a cabo la declaración.

Que, precisamente, la especial relación que se entabla entre el servicio aduanero y las personas que desarrollan su actividad profesional en el área del comercio exterior, torna aplicable el principio general del derecho, receptado en el actual art. 1725 del Cód. Civ. y Com. (anterior art. 902 Cód. Civ.), conforme al cual cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos.

Que, como se ha señalado en reiteradas ocasiones, la operatoria aduanera está estructurada sobre la base de la confianza que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior, sistema que tiende a simplificar los controles para agilizar el intercambio en el comercio internacional, y que tiene como contrapartida la necesidad del autocontrol y la sanción ejemplificadora al detectar infracciones.

Que, por lo expuesto, cabe concluir que el despachante de aduana, frente a las circunstancias del caso, resulta responsable en forma solidaria con la firma exportadora por la infracción cometida (art. 954, ap. 1, incs. a) y c), del C.A.)

X.- Que a continuación, corresponde analizar la procedencia de los tributos, los que se exigen a la firma exportadora y al despachante de aduana. En primer lugar, debe advertirse que el despachante de aduana no es

sujeto de la relación tributaria y, por ende, no es responsable del pago de los tributos respecto de la operación en trato.

Que la responsabilidad del pago de los tributos derivados de una operación de exportación recae sobre el exportador, siendo el único supuesto en que se contempla la obligación del despachante de aduana de pagar los tributos, el caso en el que el mismo actúa en forma personal, importando o exportando en su nombre (art. 779 del C.A.), no siendo ello así en la operación que nos ocupa, por cuanto no se encuentra discutido en autos que el despachante actuó en representación del exportador.

Que no obstante lo expuesto, cabe señalar que los tributos exigidos en la resolución apelada en los términos del art. 954 incs. a) y c) del C.A. por la suma de $ 488,11, han sido pagados por la firma exportadora según surge de las constancias obrantes a fs. 50/53 de las actuaciones administrativas, y por ende nada adeuda el exportador por tal concepto (ver comprobante de pago de la liquidación manual 12042LMAN016719G por la suma de pesos cuatrocientos ochenta y ocho con 11/00 ($ 488,11.-) obrante a fs. 53 de las actuaciones administrativas).

XI.- Que en cuanto a la infracción por la cual también se los pretende condenar a la exportadora y al despachante, prevista en el art. 994 incs. a) y c) del C.A., cabe reseñar lo dispuesto por el referido artículo: *"Sin perjuicio de la aplicación de las medidas disciplinarias que pudieren corresponder, será sancionado con una multa de PESOS QUINIENTOS ($ 500) a PESOS DIEZ MIL ($ 10.000) el que: a) Suministrare informes inexactos o falsos al servicio aduanero; (…) c) Impidiere o entorpeciere la acción del servicio aduanero."*.

Que resulta subsumida la figura infraccional antes descripta en la infracción del art. 954 del C.A. por la cual también se las condenara a ambas coactoras. Por ende, y en concordancia con el principio de especialidad previsto en el art. 896 del C.A. -el cual considero aplicable al caso de autos- corresponde dejar sin efecto la multa impuesta a la exportadora y al despachante en los términos del art. 994 incs. a) y c) del C.A..

XII.- Que, en cuanto a las costas, corresponde imponerlas conforme los respectivos vencimientos (conf. Art. 1163 del C.A.), las que quedan fijadas en un 25% a cargo de las coactoras y en un 75% a cargo del fisco.

Por lo expuesto VOTO por:

1.- Revocar parcialmente el art. 1° de la Resolución Fallo N° 608/2012, dictada en la Actuación SIGEA N° 12311-11825-2010, dejando sin efecto la condena impuesta a las coactoras en los términos del art. 954 incs. a) y c), y -por aplicación del art. 917 del C.A.-sustituir la multa aplicada por una multa que se fija en la suma de pesos dos mil quinientos sesenta y dos con 62/00 ($ 2.562,62.-).

2.- Tener por cancelados los tributos conforme el comprobante de pago de la liquidación manual 12042LMAN016719G por la suma de pesos cuatrocientos ochenta y ocho con 11/00 ($ 488,11.-) obrante a fs. 53 de las actuaciones administrativas.

3.- Revocar parcialmente el art. 1° de la Resolución Fallo N° 608/2012, dictada en la Actuación SIGEA N° 12311-11825-2010, en cuanto condena a las coactoras en los términos del art. 994 incs. a) y c) del C.A. por los fundamentos expuestos en el Considerando XI.- de la presente.

4.- Costas conforme los respectivos vencimientos, las que quedan fijadas en un 25% a cargo de las coactoras y en un 75% a cargo del fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura. Al respecto, cabe señalar que comparto su criterio en cuanto considera inaplicable la rectificación del PE de autos en los términos del art. 322 del CA por cuanto la inexactitud no surge de la simple lectura de dicho permiso ni de la documentación complementaria (en tanto la factura comercial, como se explica en el Considerando VII del voto precedente, no tiene el carácter de documento complementario en materia de exportación, salvo que luego se pida el pago de estímulos a la exportación, lo que no ocurrió en el caso).

II.- Que, asimismo, concuerdo con lo sostenido en su voto en relación a la aplicación del art. 917 del CA al caso en estudio. Entiendo, de conformidad con una razonable y discreta interpretación de lo dispuesto en dicha norma, que, al haberse asignado a la operación de marras el canal NARANJA y habiéndose intentado rectificar con posterioridad a la toma de conocimiento del mismo, debe estarse a lo dispuesto en el punto 2 de la misma y, toda vez, que la comunicación se realizó con anterioridad al inicio del proceso de inspección es que puede tener cabida el encuadramiento de la conducta en esa situación de excepción[1].

Que, en tales condiciones, siendo que la norma aplicable establece una pauta reglada para proceder a la modificación del acto administrativo sancionatorio recurrido, no encuentro óbice para encuadrar la conducta endilgada en los términos del artículo 917 del C.A, toda vez que el sumario administrativo se inició con posterioridad a la autodenuncia presentada en estos actuados y máxime que la aduana no advirtió la diferencia, pudiendo recién advertirla con motivo del pedido de rectificación que efectuara la aquí actora.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Horacio J. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Revocar parcialmente el art. 1° de la Resolución Fallo N° 608/2012, dictada en la Actuación SIGEA N° 12311-11825-2010, dejando sin efecto la condena impuesta a las coactoras en los términos del art. 954 incs. a) y c), y -por aplicación del art. 917 del C.A.-sustituir la multa aplicada por una multa que se fija en la suma de pesos dos mil quinientos sesenta y dos con 62/00 ($ 2.562,62.-).

2.- Tener por cancelados los tributos conforme el comprobante de pago de la liquidación manual 12042LMAN016719G por la suma de pesos cuatrocientos ochenta y ocho con 11/00 ($ 488,11.-) obrante a fs. 53 de las actuaciones administrativas.

3.- Revocar parcialmente el art. 1° de la Resolución Fallo N° 608/2012, dictada en la Actuación SIGEA N° 12311-11825-2010, en cuanto condena a las coactoras en los términos del art. 994 incs. a) y c) del C.A. por los fundamentos expuestos en el Considerando XI.- de la presente.

4.- Costas conforme los respectivos vencimientos, las que quedan fijadas en un 25% a cargo de las coactoras y en un 75% a cargo del fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

---

[1] (3) Art. 917 - “1. El importe mínimo de la multa que correspondiere en una infracción aduanera se reducirá en un SETENTA Y CINCO POR CIENTO (75%) y, sin necesidad de proceder a la apertura del sumario, aplicará

dicha sanción y se dispondrá la pertinente rectificación, cuando el responsable comunicare por escrito la existencia de la misma ante el servicio aduanero con anterioridad a que: a) este por cualquier medio lo hubiere advertido; o b) en el trámite del despacho se hubiera dado a conocer que la declaración debiera someterse al control documental o a la verificación de la mercadería.

2. La 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.

3. La reducción de pena no procederá en los supuestos en los cuales la infracción consistiera en el mero incumplimiento de los plazos acordados para la realización de determinadas destinaciones u operaciones (art. sustituido por art. 29, L. 25986 - BO: 5/1/2005)”

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2021.07.07 09:05:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2021.07.07 09:22:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2021.07.07 12:40:08 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.07.07 12:40:17 -03:00