República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-63277544-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 23 de Junio de 2022

Referencia: Expte. Nº 22.468-A "MINERA DEL ALTIPLANO S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación" - Sentencia.-

---

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura, (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **"MINERA DEL ALTIPLANO S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expte. Nº **22.468-A**.

La **Dra. Claudia B. Sarquis** dijo:

I.- Que a fs. 12/19 se presenta la firma "Minera del Altiplano S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 152/2006, dictada por el Jefe División Aduana de Salta, en el expediente N° SA-53 Nº 088/2001, en cuanto la condena por art. 954 ap. I inc. "a" del C.A. al pago al pago de una multa de $46.102,33, y se la intima a abonar la suma de $46.102,33 en concepto de tributos que gravan la importación a consumo de la mercadería declarada en el despacho de importación Nº 163-1/96. Explica que la recurrente solicita a la Secretaría de Minería e Industria de la Nación un certificado de exención de derechos de importación bajo el art. 21 de la ley 24.196 para la importación de diversas mercaderías, el que fue concedido el 08/02/1996. Relata que dicho certificado es presentado a la Aduana de Salta el 21/03/1996 conjuntamente con la oficialización del despacho de importación 106-8/96 bajo el cual importan parte de las mercaderías. Posteriormente, el 25/04/1996 la firma oficializó el despacho de importación 163-1/96, debiendo solicitar prórroga de su vigencia los días 02/05/1996 y 06/05/1996, ingresando finalmente el medio transportador el 13/05/1996. Puntualiza que la demora en el ingreso del vehículo obedeció a las condiciones climáticas existentes en los pasos cordilleranos con la República de Chile. Expresa que en el transcurso de dichas demoras, el 08/05/1996 se produjo la finalización del plazo de 60 días hábiles otorgado por la Secretaría de Minería e Industria para la presentación del certificado a la Aduana -conforme lo indica expresamente el texto del certificado, y la presentación ya había sido efectuada el 21/03/1996. Explica que los agravios contra la resolución recurrida se refieren a la procedencia de la exención y la inexistencia de infracción. En ese sentido, arguye que la exención otorgada por el art. 21 de la ley 24.196 a la importación documentada bajo el despacho 163-1/96 resultaba procedente atento que la exención surge de la ley, siendo la función del certificado únicamente la de declarar su aplicabilidad al caso concreto y, por ende, considera que el término del plazo otorgado para su presentación produzca la caducidad de la exención. Resalta que el plazo existe como límite para la presentación del certificado, y no para el goce del beneficio. Señala que el servicio

aduanero no es la autoridad competente para decidir sobre la procedencia de la exención de tributos a la importación otorgada por el art. 21 de la ley 24.196. Sostiene la inexistencia de la infracción de declaración inexacta y remarca que ello fue reconocido por el servicio aduanero en la propia resolución recurrida. Por otra parte, indica que aún cuando pudiera existir perjuicio fiscal debe tenerse en cuenta que ello surgiría del tratamiento tributario reclamado por la firma para la operación en cuestión, y no de la declaración comprometida. Solicita que, oportunamente, se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 33/37vta. la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Formula negativa genérica. Efectúa una somera reseña de las actuaciones y de los agravios vertidos por la recurrente. Explica que en el sobre contenedor del despacho de importación se encuentra copia del Certificado Nº 1628, expedido por la Secretaría de Minería e Industria del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, en fecha 08/02/1996, y estableciéndose expresamente en el mismo la fecha de caducidad del 08/05/1996. Sostiene que si bien la solicitud de destinación de importación para consumo se registró con anterioridad a la fecha de arribo del medio de transporte, acompañándose el certificado en cuestión -esto es, el 25/04/1996 con sus respectivas prórrogas- considera aplicable "*el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de: a) la entrada del medio transportador al territorio aduanero, cuando la solicitud de destinación de importación para consumo se hubiere registrado hasta con CINCO (5) días de anterioridad a dicha fecha y ello estuviere autorizado*" (conf. Art. 637 ap. 1 inc. "a" del C.A.), y siendo la fecha de dicho arribo el 13/05/96, sin que hubiera sido probada la causal de fuerza mayor argumentada por la importadora, cabe concluir que a dicho momento la mercadería amparada por la destinación de marras no era susceptible del goce del beneficio del art. 21 de la ley 24.196. Asimismo, destaca que en el caso se ha configurado el tipo penal descripto en el art. 954 ap. 1 inc "a" del C.A. por cuanto al no poder probar un tratamiento tributario de preferencia, no debió declararlo o, en su defecto, debió haber acreditado suficiente y oportunamente dicho tratamiento. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Plantea el caso federal. Solicita que se dicte sentencia confirmando el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 41 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala "G", y por IF-2022-41853459-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12571-52-2006 se inicia con el Acta Denuncia Nº 0034/99, formulada el 21/05/99, por "Declaración Inexacta DI 163-1/96 Art. 954 inc. a) de la Ley 22.415". A fs. 2 se glosa la carpeta del D.I. 163-1/96 oficializado el 25/04/96. A fs. 3 mediante Nota Nº 693/98 (DV. FSCO) se solicita la remisión de constancias por las cuales fue autorizada la rehabilitación del D.I. conforme lo requerido en dos oportunidades por la firma "Minera del Altiplano S.A." y acompaña copia de dichas solicitudes -fs. 4 ref. obra la solicitud de prórroga del mencionado D.I. del 02/05/96, y a fs. 5 ref. luce la segunda solicitud de prórroga del 06/05/96-. A fs. 7 ref. el Jefe Sección Verificaciones informa no haber encontrado en archivo copia de la autorización de rehabilitación del referido D.I. A fs. 10 ref. obra copia del Certificado Nº 1628 extendido el 08/02/96 por la Secretaría de Minería e Industria a la firma "Minera del Altiplano S.A." para la importación de mercaderías de las P.A.8402.19.00 y P.A. 8416.10.00. A fs. 15 con fecha 16/11/98 la División Fiscalización solicita a la firma la remisión de los catálogos originales, y el 10/12/98 la firma acompaña documentación -fs. 16/44-. A fs. 46 por Nota Nº 111/99 (SD FSCO) del 21/05/99 la Sección Fiscalización Documental informa que "*la declaración comprometida efectuada difiere de lo que resulta de la comprobación, ya que se declara una exención, siendo que la validez de la certificación que la avalaría no alcanza a la operación registrada*" y estima el perjuicio fiscal. A fs. 47 luce Informe Nº 257/01 (DV FOCO) mediante el cual se informa que se encontró traspapelado en una caja sin rótulo del archivo el despacho de importación Nº 163-1/96. A fs. 48 el 20/12/2001 el Jefe Div. Fisc. Op. Ad. De la Región Aduanera de Córdoba remite las actuaciones a la División Aduana de Salta. A fs. 51 con fecha 26/12/2001 el Administrador de la Aduana de Salta dispone la instrucción de sumario, y a fs. 52, en la misma fecha, se corre vista de todo lo

actuado a la firma “MINERA DEL ALTIPLANO S.A.” – notificada el 27/12/2001 según constancia de fs. 56/vta.-. A fs. 57/64 la firma contesta vista. A fs. 76/vta. se abre a prueba. A fs. 82 contestación de Director de Inv. y Normativa Minera. A fs. 93 se clausura el período de prueba y se ponen los autos para alegar. A fs. 101/103 el 26/09/2006 se dicta la Resolución N° 152/2006 -apelada en autos-. A fs. 105/106 la recurrente acredita la interposición del recurso ante esta instancia.

V.- Que, corresponde analizar si resulta ajustada a derecho la resolución apelada, en cuanto condena a la recurrente, al pago de una multa por infracción al art. 954, ap. 1, inc. “a”, del C.A. y le formula cargo por diferencia de tributos.

Que el art. 954 del Código Aduanero en su ap. 1 establece que “*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 (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio...”*.

Que mediante el D.I. N° 163-1/96 la firma “Minera del Altiplano S.A.” documentó la siguiente mercadería: “Las demás calderas de vapor, incluidas las calderas mixtas: - Calderas de vapor: CALDERAS DE VAPOR (GENERADORES DE VAPOR), EXCEPTO LAS DE CALEFACCIÓN CENTRAL CONCEBIDAS PARA PRODUCIR AGUA CALIENTE Y TAMBIÉN VAPOR A BAJA PRESIO: CALDERAS DENIMINADAS ´DE AGUA SOBRECALENTADA´” que clasificó en la P.A. 8402.19.00 por un valor FOB de U$S 349.500.-.

Que, sin embargo, el servicio aduanero luego del análisis del mencionado D.I. observó que “*el campo BD07 manifiesta: ´Mercadería exenta de derechos, estadísticas y demás gravámenes, de acuerdo a lo normado por Ley 24.196, cap. V, art. 21´. A su vez, en el campo BD34, sector 20 autorización se declara Certificado Nº 1628. En presencia de dichos elementos el importador fue eximido del pago de los tributos que gravan la importación para consumo de los bienes documentados. El citado Certificado establece en su último párrafo ´…al sólo efecto de ser presentado ante la Administración Nacional de Aduanas, el día ocho de febrero de mil novecientos noventa y seis, con una validez de sesenta días hábiles a partir de la referida fecha´. De este modo, caducaría el día 08/05/96. (…) Según las constancias plasmadas en el Despacho de Importación, carpeta de medio transportador y MIC DTA respectivo, el ingreso al territorio aduanero del medio transportador respectivo se produjo con fecha 13/05/96. En consecuencia, la declaración comprometida efectuada difiere de lo que resulta de la comprobación, ya que se declara una exención, siendo que la validez de la certificación que la avalaría no alcanza a la operación registrada*”.

Que ello así, el servicio aduanero consideró que el certificado Nº 1628 no resultaba válido para avalar la operación y, por ende, no correspondía la exención del pago de derechos, estadísticas y demás gravámenes por la mercadería documentada; y se condenó a la recurrente al pago de una multa por la suma de $ $46.102,33 por la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. “a” del C.A., y se formuló cargo por la suma de $46.102,33, por la diferencia de tributos que gravan la importación a consumo de la mercadería declarada.

VI.- Que el art. 21 de la ley 24.196 (con anterioridad a la reforma introducida por la ley 25.429 -B.O., 1/6/01-) disponía que: “*Los inscriptos en el presente régimen estarán exentos del pago de los derechos a la importación y de todo otro derecho, impuesto especial, gravamen correlativo o tasa de estadística, con exclusión de las demás tasas retributivas de servicios, por la introducción de bienes de capital, equipos especiales o parte o elementos componente de dichos bienes, y de los insumos determinados por la autoridad de aplicación, que fueren necesarios para la ejecución de actividades comprendidas en el presente régimen de acuerdo a las disposiciones*

del Capítulo III.
Las exenciones o la consolidación de los derechos y gravámenes, se extenderá a los repuestos y accesorios necesarios para garantizar la puesta en marcha y desenvolvimiento de la actividad; las que estarán sujetas a la respectiva comprobación del destino, el que deberá responder al proyecto que motivó dichos requerimientos.
Los bienes de capital, partes, accesorios e insumos que se introduzcan al amparo de la liberación de los derechos y gravámenes precedentemente establecida, sólo podrán ser enajenados, transferidos o desafectados de la actividad objeto del permiso, una vez concluido el ciclo de la actividad que motivó su importación o su vida útil si fuera menor. En caso de ser reexportada o transferida a una actividad no comprendida en el Capítulo, deberá procederse al pago de los derechos, impuestos y gravámenes que correspondan a ese momento.
La autoridad de aplicación establecerá las prácticas que garanticen el cumplimiento de las disposiciones del presente artículo".
Que el art. 21 inc. c) del decreto reglamentario N° 2686/93 -a la fecha de los hechos; con anterioridad al decreto 1089/03- preveía que: "*Por cada uno de los bienes que se hallaren comprendidos en el régimen de la Ley de Inversiones mineras, los importadores deberán solicitar la autorización ante la autoridad de aplicación. Esta autorización deberá tener plazo de vencimiento y obrará como parte de la documentación del despacho de importación respectivo que exige la ADMINISTRACIÓN NACIONAL DE ADUANAS para el libramiento de las mercaderías*".

VII.- Que la actora sostiene que la exención otorgada por el art. 21 de la ley 24.196 a la importación documentada por el despacho 163-1/96 resultaba procedente atento que la exención surge de la ley, siendo la función del certificado únicamente la de declarar su aplicabilidad al caso concreto y, por ende, cuestiona que el término del plazo otorgado para su presentación produzca la caducidad de la exención.

Que en el campo BD07 del formulario OM-680-A (Hoja continuación) del DI N° 163-1/96, oficializado el 25/4/96, se declara: "*Mercadería exenta de derechos, estadísticas y demás gravámenes, de acuerdo a lo normado por Ley 24.196, Cap. V, Art. 21; Ley de Inversiones Mineras; Registro de Inversiones Nº 05. – Se trata del segundo y último parcial de certificado de desgravación de Secretaría de Minería e Industria Nº 1628*" y en el campo BD34, sector 20 "*Ley 24.196 – Cert. 1628*" -v. carpeta del D.I. obrante a fs. 2 de act. adm.-.

Que el Certificado Nº 1628 fue extendido por la Secretaría de Minería e Industria a la firma recurrente, con fecha 08/02/96, para las P.A. 8402.19.00 y P.A. 8416.10.00, indicándose que era al sólo efecto de ser presentado ante la (entonces) Administración Nacional de Aduanas "con una validez de sesenta días hábiles a partir de la fecha" -v. fs. 10 ref. act. adm.-. Dicho plazo venció el 08/05/96 y el certificado fue presentado el 13/05/96 al momento del arribo del medio de transporte, cinco días después del vencimiento al que aludía el certificado.

Que pese a que surge del art. 219 del C.A. que la documentación complementaria, relativa al otorgamiento de beneficios tributarios o de tratamientos diferenciales, debe acompañarse con el despacho de importación, su falta no acarrea necesariamente la pérdida de un régimen de exenciones en la medida en que éstas se hagan constar en el cuerpo del despacho y que se haya peticionado a la autoridad de aplicación la certificación pertinente con anterioridad a la oficialización del despacho.

Que, por consiguiente, teniendo en cuenta que la exención se hizo constar en el cuerpo del despacho de marras, y que éste fue oficializado el 25/04/96, por lo cual el Certificado había sido pedido con anterioridad a esa fecha (08/02/96), cabe concluir que es aplicable la doctrina sentada en el pronunciamiento dictado por la Corte Suprema en "S.A. Metalúrgica Constitución v. Nación Argentina", del 10/10/78 (Fallos, 300-1079) en cuanto a que las autorizaciones (o certificaciones) para obtener exenciones (u otros beneficios tributarios) no impiden su reconocimiento aunque se hayan presentado con posterioridad a la fecha de registro de la importación para

consumo y aún a aquella en que se canceló, pues tales circunstancias fácticas no pueden obstar a la procedencia de la exención de los recargos abonados oportunamente, toda vez que el certificado se refiere concretamente a la mercadería importada y, además, el trámite para obtenerlo fue iniciado con anterioridad a la presentación de la documentación aduanera, hecho que se hizo constar en el cuerpo del despacho ".

Agregó la Corte Suprema que “las normas de excepción que instituyen objetivos promocionales para el fomento y consolidación de la industria (...) se verían desvirtuados mediante una exigencia formal -presentación previa del certificado- no contemplada expresamente en sus disposiciones".

Que asimismo, según el segundo párrafo del art. 24 de la ley 24.196 la Autoridad de Aplicación -Secretaría de Minería de la Nación- “podrá ampliar plazos y aceptar modificaciones de las declaraciones juradas sin otro requisito que una sucinta explicación de las razones”.

Que en concordancia con ello, el Director de Inversiones y Normativa Minera mediante Nota D.I.N.M. Nº 444/2002 del 17/10/02 -obrante a fs. 82 de act. adm.- indicó que “hubiera sido procedente el otorgamiento de un plazo mayor a los SESENTA (60) días hábiles consignados en el certificado de haberse advertido su necesidad, ya que, como las normas no lo determinan, puede hacerse en función de las circunstancias”.

Que por lo expuesto, corresponde revocar la Resolución N° 152/2006, dictada en el expediente N° SA-53 Nº 088/2001, con costas al fisco.

Por ello, **voto por**:

Revocar la Resolución N° 152/2006, dictada en el expediente N° SA-53 Nº 088/2001, con costas al fisco.

El **Dr. Horacio J. Segura** dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El **Dr. Miguel Nathan Licht** dijo:

I.- Que los antecedentes de la causa, así como el sistema normativo sobre el cual versa la controversia, se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a V del voto de la Dra. Sarquis y a ellos me remito por motivos de brevedad.

II.- En las condiciones señaladas, corresponde resolver si la resolución apelada, en cuanto condenó a Minera del Altiplano S.A. al pago de multa y tributos por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., se ajusta a derecho.

Ello sentado, cabe precisar, con prioridad a toda ulterior consideración, que la ley 24.196 (y su correspondiente Decreto Reglamentario) estableció un régimen de inversiones para la actividad minera mediante el cual se establecieron, entre otros aspectos, exenciones a la importación por la introducción de bienes necesarios para la ejecución de las actividades comprendidas en ella (art. 21), para lo cual los importadores debían solicitar la correspondiente autorización de la autoridad de aplicación.

En función de ello, corresponde advertir las consecuencias que derivan del incumplimiento del régimen. Es oportuno aquí destacar que, en relación a las infracciones administrativas, no es menester una conducta voluntaria de una persona humana como tampoco es menester la exteriorización de un resultado. Podría ser suficiente para su consumación el incumplimiento objetivo del deber. Máxime que la enorme mayoría de ilícitos administrativos

remiten a exigencias de mera forma que se imponen en concepto de deberes de colaboración para facilitar el ejercicio de la función administrativa. Efectivamente, en la medida que se espera del obligado por la norma administrativa una conducta positiva, la sanción administrativa suele encontrarse precedida de una omisión al cumplimiento de un deber jurídico por el que se garantizó su preservación. Lo recién expuesto, es claro, el obligado encuentra la habilitación necesaria para desarrollar la actividad regulada a condición de su compromiso de conjurar la necesidad de una actividad administrativa que la obligue a actuar para neutralizarlo. Desde luego, a poco que la autoridad administrativa debe actuar, se frustra el sentido de la política regulatoria y resulta menester sancionar la omisión del agente obligado. Un adecuado análisis de la situación conduce a un camino diferente del ideario penal, pues no debe interesar a quien incumbía en los hechos cumplir con la obligación, por cuanto la responsable es la entidad que se comprometió a cumplir con el deber colaboración.

Al respecto, cabe recordar que en las normas administrativas sancionadoras existe una específica obligación de actuar y que demanda por parte de la autoridad administrativa la implementación de mecanismos tendientes a prevenir, controlar y evitar la propagación del riesgo para el bien jurídicamente protegido por la norma regulatoria. Lo que se imputa entonces es el incumplimiento de un deber de colaboración que resulta necesaria para proteger debidamente a la función administrativa. De manera general, puede enunciarse que, a través del derecho administrativo sancionador, se pretende garantizar la función administrativa, mediante la imposición de una sanción que no sólo repruebe, sino que también conmine a realizar aquellas conductas que hacen a la consecución del interés público. Se trata, en esencia, de un poder de sanción ejercido por las autoridades administrativas que opera ante el incumplimiento de los deberes de colaboración que las normas jurídicas imponen a los administrados.

Así, cabe poner de relieve que la sanción administrativa debe responder fundamentalmente, según nuestro sistema institucional, a la finalidad de proveer a la gestión que el legislador le atribuye a la administración. Conviene dejar puntualizado que, si un órgano administrativo tiene potestad para determinar lo que le corresponde en derecho a una persona, el incumplimiento de ese mandato puede implicar la asignación de atribuciones sancionatorias con el propósito de asegurar la vigencia del orden jurídico mediante la imposición de los castigos correspondientes. Este cariz cobra especial relevancia porque demuestra la relación entre los instrumentos preventivos de los cuales dispone la autoridad administrativa- vgr. Autorizaciones- las obligaciones de colaboración impuestas por el título habilitante y las facultades sancionatorias de la administración ya que, efectivamente, la potestad sancionatoria administrativa es un instrumento disuasorio de las conductas que obstruyen el eficaz desempeño de las funciones administrativas y asimismo es un mecanismo de garantía de los bienes jurídicos que pretende asegurar la actuación administrativa.

Bajo la perspectiva que se considerada adecuada a la situación examinada, no es suficiente expresar el proceso de imputación mediante un simple silogismo práctico. Desde esa perspectiva, la premisa mayor tiene que estará constituida por la norma que se somete a estudio y que cuenta como razón para la acción del obligado que tiene una voluntad de seguimiento del orden jurídico. Luego, la premisa menor tiene que incorporar los conocimientos y capacidades relevantes del sujeto según el contexto de actuación. Esto porque no nos importa la conducta que un particular fiel a derecho cualquiera hubiese realizado sino, por el contrario, lo que debía realizar o dejar de realizar el específico autor de haber reconocido validez al ordenamiento. De tal manera, la conclusión práctica indicará el deber de ejecutar o abstenerse de ejecutar una determinada acción, deber que está vinculado con una voluntad de fidelidad al derecho. Si el sujeto, por el contrario, efectivamente realizó o no se abstuvo de la acción exigida, entonces la imputación es exitosa porque la conducta objetivamente contraria a la norma se entiende como suya, evidenciando el desconocimiento de esa norma como razón para la acción. Desde una perspectiva lógica y en base a la consideración finalista del derecho, el criterio pertinente es plantearse si actuando con

prudencia y pleno conocimiento de las cosas podía comportarse de una manera distinta.

Conforme se describe, a la persona debe permitírsele hacer todo aquello que un destinatario promedio haría para evitar el riesgo.[1]. Así pues, el cumplimiento de las exigencias de cuidado tiene un efecto desincriminatorio, habida cuenta de que aun cuando de la acción se derive un resultado típico, no puede imputarse responsabilidad ya que nadie está en posición de evitar, en todo momento, las consecuencias lesivas de su comportamiento. De modo que existe una tolerancia normativa de su causación, incluso cuando existe certeza que hubiesen permitido la evitación del resultado lesivo, pues el orden jurídico no espera del sujeto que eluda todo tipo de riesgo, sino un cierto grado de expertise y un comportamiento cuidadoso en la actividad.

Así, el riesgo que el ordenamiento está dispuesto a tolerar depende de un determinado contexto para evitar un inevitable resultado lesivo. Como se expresara, al habilitarse la realización de una actividad bajo condicionamientos impuestos por normas administrativas, ello implica la aceptación de los peligros que encierra su ejercicio. En tales condiciones, no puede desconocerse que la norma regulatoria no puede imponer la obligación de evitar todo tipo de riesgos bajo condicionamiento de aplicar una sanción. Como se explicó más arriba, siempre será menester la ponderación que dio lugar a la regulación de la actividad[2], por cuanto la expectativa de la comunidad es que se ejercerá la actividad con sujeción a las normas regulatorias y por consiguiente deberá responder por cuanto la comunidad deposita en el habilitado una posición de garante. Consecuentemente, la base de la responsabilidad se edifica sobre su ámbito de competencia, pudiendo sancionárselo por el incumplimiento de la función que estaba obligado a garantizar.

Sobre la base de lo recién expuesto cabe ahora referirse a la responsabilidad tributaria del exportador. El argumento de que el Certificado se encontraba fuera de su plazo de validez no podría resultar determinante para el correcto encuadramiento de los hechos en la norma tributaria aplicable, puesto que la sujeción no nace de la voluntad privada sino de las disposiciones unilaterales del legislador. Con tal comprensión, corresponde concluir que si el ente recaudador meramente discute el plazo de vencimiento (que incluso pudo haber sido prorrogado de acuerdo a lo indicado por el director de Inversiones y Normativa Minera mediante Nota D.I.N.M Nº 444/2002 obrante a fs. 82 de las act. adm.), pero no controvierte que le hubieren correspondido las exenciones otorgadas por el mismo en caso de haberse presentado dentro del plazo de validez, no puede considerarse causado al acto administrativo determinativo de la obligación tributaria.

Por ende, propicio que se deje se confirme la Resolución apelada en relación a la multa impuesta y se deje sin efecto en relación a la exigencia tributaria efectuada a la actora.

Que por todo lo expuesto, voto por:

1) Confirmar parcialmente la Resolución N° 152/2006, dictada en el expediente SA-53 Nº 088/2001, en cuanto condena al pago de una multa de $46.102,33.

2) Revocar parcialmente la Resolución N° 152/2006, dictada en el expediente SA-53 Nº 088/2001, en cuanto condena al pago de tributos por el importe de $46.102,33.

3) Imponer las costas según los respectivos vencimientos.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución N° 152/2006, dictada en el expediente N° SA-53 Nº 088/2001, con costas al fisco.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

---

[1] *Cfr.* BACIGALUPO, Enrique, *Derecho penal. Parte general,* ARA Editores, Lima, 2004 p. 264 y ss., *Lineamientos de la teoría del delito,* 3ª ed. Hammurabi, Bs. As., 1994 p. 76 y ss., CEREZO MIR, José, *Derecho penal. Parte general,* B de F, Bs. As., 2008, p. 405 y ss. DONNA, Edgardo Alberto, *Teoría del delito y de la pena,* 2ª ed. Astrea, Bs. As., 1996. p. 39 y ss., FRISCH, Wolfgang, *Tipo penal e imputación objetiva,* Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, del mismo autor ver *Desvalorar e imputar. Sobre la imputación objetiva en derecho penal,* Editorial B de F, Bs. As., 2007, HRUSCHKA, Joachim, *La imputación ordinaria y extraordinaria en Puffendorf,* trad, de Nuria Pastor Muñoz, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2006, JAKOBS, Günther, *Derecho penal. Parte general,* 2ª ed., trad, de Joaquín Cuello Contreras y José L. Serramo González de Murillo, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 237 y ss. y *La imputación objetiva en el Derecho Penal,* 3ª reimpresión, trad, de Manuel Cancio Meliá, Editorial Ad-Hoc, Bs. As. 2005, JESCHECK, Hans-Heinrich-WEIGEND, Thomas, *Tratado de derecho penal. Parte general,* 5ª ed., trad, de Miguel Olmedo Cardenete, Ed. Comares, Granada 2002, p. 307 y ss., MAURACH, Reinhart-ZIPF, Heinz, *Derecho penal. Parte general,* 7ª ed., trad, de José Bofill Genzsch y Enrique Aimore Gibson, Astrea, Bs. As. 1994, TI, p. 209 y ss., MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal. Parte general,* 7° ed., B de F, Bs. As., 2004, p. 254 y ss., RIGHI, Esteban, *Derecho penal. Parte general,* Lexis Nexis, Bs. As., 2007, p. 174 y ss., REYES ALVARADO, Yesid, *Imputación objetiva,* 3ª ed., Ed. Temis, Bogotá, 2005, ROXIN Claus, *Derecho penal. Parte general. Tomo I. Fundamentos. Estructura de la teoría del delito,* trad, de la 2ª edición alemana de Diego M. Luzón Peña, Miguel Díaz y Conlledo y Javier De Vicente Remesal, Thomson Civitas, Madrid, 2007, p. 342 y ss., del mismo autor ver *Reflexiones sobre la problemática de la imputación en el derecho penal* en *Problemas básicos del derecho penal,* trad, de Diego Manuel Luzón Peña, Ed. Reus, Madrid, 1976, p. 128/149, RUDOLPHI, Hans-Joachim, *Causalidad e imputación objetiva,* trad, de Claudia López Díaz, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1998, SANCINETTI, Marcelo A.-FERRANTE, Marcelo-CANCIO MELIÁ, Manuel, *Teoría de la imputación objetiva,* Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1998, SANCINETTI, Marcelo A., *Subjetivismo e imputación objetiva en derecho penal,* Editorial Ad-Hoc, Bs. As., 1997, p 85 y ss., SILVESTRONI, Mariano H., *Teoría constitucional del delito,* 2ª edición. Ed. del Puerto, Bs. As., 2007, p. 315 y ss., STRATENWERTH, Gunther, *Derecho penal. Parte general I. El hecho punible,* 5ª ed., trad, de Marcelo A. Sancinetti y Manuel Cancio Meliá, Hammurabi, Bs. As., 2005, p. 148 y ss., ZAFFARONI, Eugenio R.-ALAGIA, Alejandro-SLOKAR, Alejandro, *Derecho penal. Parte general,* 2ª ed., Ediar, Bs. As., 2001, p. 463 y ss. De los mismos autores, ver también *Manual de derecho penal. Parte general,* Ediar, Bs. As., 2007, p. 36 ly ss.

[2] Como ya se expuso, resulta evidente que no puede hacerse responsable a un principal por el hecho del dependiente, si la vigilancia lo llevase a violentar su intimidad.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.06.22 21:07:34 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2022.06.22 22:47:39 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: 2022.06.23 13:14:02 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.23 13:15:39 -03:00