República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-139443710-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 23 de Noviembre de 2023

Referencia: EXPTE. N° 21.602-A - S.A. DE GIACOMO - Sentencia

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados **"S.A. DE GIACOMO c/ DGA s/ recurso de apelación**", **Expediente N° 21.602-A,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 16/26 vta. se presenta la firma S.A. DE GIACOMO con patrocinio letrado e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 3995/05 dictada en la Actuación N° 12034-1232-2005 – EAAA-2000-602003, mediante la cual se la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA, al pago de una multa de $ 6.658.20 y se la intimó a abonar la suma de $ 4.438,80 en concepto de tributos, con más el CER. Relata que el sumario se inició a raíz de la denuncia formulada por el servicio aduanero, al considerar que los contenedores involucrados no habrían sido reexportados dentro del plazo de permanencia otorgado. Analiza el régimen legal aplicable a la mercadería de autos. En tal sentido, describe lo normado por los arts. 485, 486 y 487 del C.A. e invoca que el dictado de la Ley de Transporte Multimodal de Mercaderías 24.921 (B.O. 14/01/1998), en su art. 46 modificó lo dispuesto por el Código Aduanero. Expresa que luego se dictó la ley 25.345, que a su vez modificó el art. 46 de la ley 24.921, en tanto declaró la caducidad de los procedimientos administrativos y judiciales promovidos por imperio del artículo que se modificó. Así las cosas, plantea que la normativa es clara en lo que respecta a la procedencia de la caducidad para aquellos procedimientos administrativos o judiciales que fueron promovidos con sujeción al régimen anterior. Esgrime que la denuncia del servicio aduanero data del año 1999, con lo cual no hay dudas de que el sumario fue promovido al amparo de la ley 24.921, a la que hace expresamente referencia la nueva normativa. Y deja asentado que si bien es cierto que al momento de ingreso de los contenedores, la operación se efectuó bajo el régimen establecido por la Resolución N° 869/93 y los arts. 485, 486 y 487 del C.A., ha quedado acreditado que dicho régimen fue ampliamente modificado por la normativa mencionada. Por lo tanto, solicita la aplicación del principio de ley penal más benigna. Transcribe los arts. 899 y 900 del C.A. y señala que el plexo normativo determina que siempre se aplicará la ley que resulte más favorable al presunto infractor y que deberá compararse la integridad del contenido de las normas cuya aplicación se pretende. Introduce el concepto de prórroga tácita de permanencia de los contenedores, autorizado por la Resolución N° 869/93, que permite que los contenedores vacíos puedan permanecer y transitar el territorio aduanero. Afirma que los contenedores fueron reexportados, por lo que si bien no pudo cumplirse con el requisito de los plazos de permanencia acordados, sí se cumplió con la debida reexportación de la mercadería, resultando improcedente la imposición de tributos por no existir un hecho imponible que así lo justifique. Subsidiariamente, peticiona la aplicación de los arts. 898, 915 y 916 del C.A. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 34/41 la representante fiscal contesta el traslado oportunamente conferido. Por imperativo legal, niega todos y cada uno de los hechos argumentados por la actora, que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Asevera que resulta improcedente la aplicación de la ley 24.921, reformada por la posterior ley 25.345 y con ello la remisión de la multa y la caducidad del procedimiento que la contraria pretende en autos. Ello por cuanto, de la lectura de la ley no se desprende una modificación al tipo infraccional del art. 970 del C.A., sino que se limita a modificar conceptos contenidos en los arts. 485, 486 y 487 del C.A. Rechaza la aplicación de la ley penal más benigna y remite a los fundamentos expuestos por la Sala E de este Tribunal en la sentencia dictada en la causa N° 17.822-A, de igual carátula que la presente. Postula que conforme el art. 899 del C.A., la norma que modifica *in tempore* el tratamiento fiscal o aduanero de la mercadería, no surte el efecto de la ley más benigna. Considera que en lo atinente a las caducidades, la ley 25.345 hace referencia a los procedimientos que se promovieron por imperio del art. 46 de la ley 24.921, por lo que cabe excluir al caso de autos, que se sustenta en la conducta infraccional prevista en el art. 970 del C.A. Rechaza considerar a la ley 24.921 como ley penal más benigna, puesto que solo produce un cambio en el régimen de los contenedores y también se opone a la prórroga tácita, en tanto no se alteran los plazos de permanencia. Concluye que resulta de aplicación la Resolución ANA N° 869/93 que establece un plazo de permanencia de 16 meses, improrrogables. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 44 se abre la causa a prueba que se produce a fs. 51/59. A fs. 66 se cierra el período probatorio, a fs. 71 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 72 se ponen para alegar, agregándose a fs. 78 el alegato presentado por la actora y a fs. 79/83 el alegato presentado por el Fisco, A fs. 85 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12034-1232-2005 – EAAA-2000-602003 - 12034-1233-2005 - EAAA-1999-700988, se inicia con la denuncia N° 25/99 formulada por el servicio aduanero contra la firma S.A. DE GIACOMO, por presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., y conforme lo dispuesto en el art. 486 del mismo cuerpo normativo, respecto de los contenedores IEAU 420889-2 IEAU 451387-5, IEAU 454157-9 y TPHU 518099-7, cuyos vencimientos operaron el 21/10/1997, 27/09/1997 y 01/02/1997, respectivamente. A fs. 3 luce citación a S.A. DE GIACOMO (ATA 0273/5-2) a efectos de que presente toda la documentación que regularice la situación de los contenedores, que se notifica el 25/08/1999. A fs. 5/20 se glosa copia certificada de los manifiestos marítimos de importación y de la constancia de transferencia de control de admisión temporaria. A fs. 21 obra la comparecencia del apoderado de la firma ante el servicio aduanero el 15/09/1999. A fs. 23/24 se produce el aforo de la mercadería y la liquidación de tributos. A fs. 25/26 obra la Nota N° 766/99. A fs. 31 se ratifica la liquidación de fs. 23/24 y se hace saber que la mercadería era de importación permitida. A fs. 32 se informa que ha perdido virtualidad la finalidad de la Resolución N° 2183/95 (pago voluntario). A fs. 34 el 27/10/2000 se dispone la instrucción del sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 42/45 se agregan print de pantalla de registro de una liquidación -por recaudaciones varias- identificador de liquidación. A fs. 48 el 16/05/2001 se corre vista a la imputada en los términos del art. 1101 del C.A., que se notifica el 27/06/2001 (fs. 59). A fs. 49/58 la firma S.A. DE GIACOMO contesta vista y a fs. 62/71 acompaña la documentación que acredita la representación invocada. A fs. 73 se tiene por contestada la vista y se provee la prueba ofrecida. A fs. 76/79 se glosa copia certificada del Dictamen N° 1394/00 del Departamento Asesoramiento de la División Régimen Tributario. A fs. 80/94 se agregan prints de pantalla de “Consulta de Contenedores”. A fs. 98/99 el 27/07/2005 el agente Juan Rosón de la División Puertos y Aeropuertos emite opinión técnica. A fs. 102 obra consulta al registro de infractores. A fs. 103/104, el 12/10/2005 se dicta la Resolución N° 3995/05, que se notifica a la interesada el 21/11/2005. A fs. 106/107 la recurrente acredita la interposición de recurso ante esta instancia.

V.- Que de las constancias obrantes en los antecedentes administrativos surge que, en todos los casos, a la fecha de vencimiento de la importación temporal de los contenedores en cuestión se encontraba en vigencia la Resolución ex ANA N° 869/93 y modif.

Que la Resolución ex ANA N° 869/93 y modif. dispuso en el art. 32, Anexo I, que el "agente de trasporte aduanero que hubiere recibido contenedores por trasferencias, quedará constituido de pleno derecho en el responsable del cumplimiento de la totalidad de las obligaciones impuestas en este régimen".

Por su parte, el art. 5 consignó que los “contenedores de origen extranjero que arriben al territorio aduanero quedan sometidos al régimen de importación sin necesidad de solicitud ni otorgamiento de garantía, con la presentación del manifiesto de carga” y el art. 6 fijó un plazo de permanencia, improrrogable, de dieciséis meses a computar desde la fecha de arribo del medio de transporte.

Que, a la fecha del vencimiento de la permanencia, el art. 486 del C.A. determinaba que la introducción de la mercadería involucrada se consideraba efectuada bajo el régimen de importación temporaria "de acuerdo a las formalidades y requisitos que determinare la reglamentación".

Que posteriormente, la ley 24.921 preceptuó, en el art. 46: “Admisión temporaria de contenedores. A efectos de racionalizar la utilización de los contenedores de matrícula extranjera, se establece como límite del régimen de admisión temporaria de los mismos, el plazo de 270 días corridos. Vencido el plazo señalado, la autoridad aduanera procederá a penalizar al responsable de la admisión temporaria del contenedor con una multa diaria de cien pesos ($ 100), por un plazo máximo de noventa (90) días, vencido el cual se procederá al remate del contenedor en infracción”.

Que luego, la ley 25.345 en el art. 51 estableció que “Modificase el artículo 46 de la Ley 24.921 de transporte multimodal, que quedará redactado de la siguiente manera:” Admisión temporaria de contenedores. A efectos de racionalizar la utilización de los contenedores de matrícula extranjera, se establece como límite del régimen de admisión temporaria de los mismos, el plazo de cuatrocientos ochenta (480) días corridos. Vencido el plazo señalado, la autoridad aduanera procederá a penalizar al responsable de la admisión temporaria del contenedor con una multa diaria de CIEN PESOS ($ 100), por un plazo máximo de noventa (90) días, vencido el cual se procederá al remate del, contenedor en infracción. Declárense remitidas de pleno derecho, conforme lo determinado por los artículos 877 y concordantes del Código Civil, las condenaciones pecuniarias impuestas en virtud del segundo párrafo del artículo 46 de la Ley 24.921. Igualmente declárase la caducidad de los procedimientos administrativos y judiciales promovidos por imperio del artículo que se modifica”.

VI.- Que en este estado del análisis, estimo que corresponde remitirse a lo resuelto por la Sala I de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el pronunciamiento de fecha 5/02/2008, en el que en un caso análogo al de autos, causa N° 17.822-A, de igual carátula que la presente, determinó:

“En tales condiciones cuadra advertir que, en lo que concierne a la controversia suscitada en tomo a la aplicación de la ley penal más benigna los fundamentos que abonaron la decisión del tribunal fiscal se presentan superados por la doctrina que surge del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Cristalux”, del 11/04/2006, en el que el Alto Tribunal, mediante remitirse a Fallos 321:824 (disidencia de los jueces Fayt, Boggiano y Bossert) sentó que a partir de la reforma constitucional de 1994, se ha otorgado jerarquía constitucional al principio de retroactividad de la ley penal más benigna contemplado en los arts. 9 Pacto de San José de Costa Rica y 15 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.”

VII.- Que por lo tanto, corresponde revocar la resolución aduanera en cuanto impone el pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A.

Que en este aspecto, considero que corresponde imponer las costas por su orden. Ello, atento a que se decide en base a Jurisprudencia emanada de la CSJN, a la complejidad de la cuestión debatida y a que en virtud de que por los fundamentos de la sentencia recaída en la causa N° 17.822-A, Sala E de este Tribunal (con una composición diferente a la actual), dictada con anterioridad a la interposición del presente recurso, el Fisco pudo considerarse con derecho a litigar. Sobre las facultades del Tribunal en relación a la forma de imposición de costas, corresponde remitirse a los fundamentos de los votos de la mayoría en la sentencia de la Sala E de este TFN en la causa 10.694-A “Molinos Río de la Plata”, de fecha 16/11/00.

VIII.- Que en lo que concierne a los tributos, el citado decisorio de la Alzada remarcó que:

"…no pueden prosperar los agravios articulados por la actora respecto de la intimación al pago de tributos, confirmada por el Tribunal Fiscal, toda vez que se advierte que aun cuando se admitiera que los contenedores en trato fueron objeto de reexportación, lo cierto es que el hecho imponible, contrariamente a lo que predica aquella, tiene lugar por el mero vencimiento de los plazos otorgados por la normativa entonces vigente…".

IX.- Que así las cosas, resultando procedente la exigencia tributaria, resta expedirse respecto de la aplicación del CER, en tanto el art. 3° la Resolución apelada consignó que el monto de los tributos se ha de ajustar mediante el citado coeficiente.

Que por el art. 1° del decreto 214/02 se transformaron a pesos todas las obligaciones de dinero existentes a la sanción de la ley 25.561, de enero de 2002, que no se encontraban ya, a esa fecha convertidas a pesos. Es a esas obligaciones que les resultan aplicables los arts. 4° y 8° del decreto 214/02.

Que, encontrándose la deuda tributaria expresada en pesos con anterioridad a la vigencia de la ley 25.561 y del decreto 214/02, no corresponde la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (artículos 4 y 8 del Decreto 214/02). Que ello así por cuanto en la providencia que ordena correr vista del sumario de fecha 16/05/2001, se reclama el pago en pesos ($) de dichos tributos (fs. 48 del expte. adm.).

Que, en consecuencia, la intimación al pago de tributos contenida en el art. 3° de la Resolución nº 3995/05, ya se encontraba fijada en pesos con anterioridad a la ley 25.561, y por lo tanto, los arts. 4° y 8° del decreto N° 214/02 resultan inaplicables.

Que, en tales condiciones, resulta de estricta aplicación lo resuelto por la C.S.J.N. en la causa "Editorial Perfil SA (T.F. 13.456 A) c/ D.G.A." (fallo del 12-8-2008), en el sentido de que el decreto 214/02 no es aplicable a la resolución aduanera por la que condena al pago de sumas de dinero en concepto de tributos expresados en pesos con anterioridad a la entrada en vigencia de ese decreto, pues la cantidad a pagar no estaba "expresada en dólares" (arts. 1º y 8º del citado decreto) y la autoridad administrativa no procuró modificar la moneda por las vías administrativas correspondientes.

X.- Que en consecuencia, corresponde confirmar parcialmente la resolución aduanera en lo que respecta a la obligación tributaria, revocando la exigencia del CER, con costas según los respectivos vencimientos.

Por ello, VOTO POR:

1.- Revocar el artículo 1° de la Resolución N° 3995/05 dictada en la Actuación N° 12034-1232-2005 – EAAA-2000-602003, en cuanto condena a S.A. DE GIACOMO por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. al pago de una multa de PESOS SEIS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON VEINTE CENTAVOS ($ 6.658.20). Con costas por su orden.

2.- Confirmar parcialmente el artículo 3° de la resolución apelada en cuanto intima a la actora al pago de tributos, por la suma de PESOS CUATRO MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y OCHO CON OCHENTA CENTAVOS ($ 4.438,80), con más los intereses previstos en el art. 794 del CA devengados desde el 13/07/2001 hasta la fecha del total y efectivo pago, y revocar la exigencia del CER. Con costas según los respectivos vencimientos.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. La cuestión en consideración se relaciona con la aplicación del principio de la ley penal más favorable. El razonamiento subyacente es que, al extenderse el período permitido para la reexportación, se ha llevado a cabo un cambio significativo en las reglas que se aplican en este caso.

II. El marco jurídico aplicable es el siguiente: Ley 24.921: En un principio, esta ley estableció un límite de 270 días corridos para el régimen de admisión temporaria de contenedores de matrícula extranjera. Esto significa que estos contenedores podían permanecer en el país por un período máximo de 270 días sin pagar impuestos o multas. Pasado este plazo, si el contenedor seguía en el país, la autoridad aduanera impondría una multa diaria de cien pesos ($100) al responsable de la admisión temporaria. Esta multa podría aplicarse por un máximo de noventa (90) días, después de lo cual el contenedor en infracción se sometería a un proceso de remate.

III. Ley 25.345: Luego, esta ley introdujo una modificación al artículo 46 de la Ley 24.921. La principal modificación aumentó el límite de tiempo para la admisión temporaria de contenedores de matrícula extranjera a 480 días corridos, en lugar de los 270 días anteriores. El resto de las disposiciones, como las multas y los procedimientos de remate, se mantuvieron en gran medida iguales.

IV. Al respecto, cabe destacar que ha habido una discusión en la comunidad legal sobre la extensión del principio de la ley más benigna al ámbito del derecho sancionador administrativo. Algunos expertos han abogado por su aplicación más allá de lo penal, mientras que otros han sostenido lo contrario. Es importante notar que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), como se ejemplifica en el caso "Muiña," ha variado con el tiempo, pasando de un rechazo absoluto a la aplicación del principio a una postura más favorable en casos como "Cristalux" (329:1053) y "Ayerza (321:824)"

V. En ese sentido, encuentro que la aplicación del principio de la ley penal más benigna al ámbito administrativo sancionador tal como se ha venido haciendo refleja una falta de comprensión del propósito fundamental del régimen sancionador administrativo. En efecto, las normas administrativas sancionadoras no están diseñadas para proteger directamente bienes jurídicos, ya que esa función corresponde a las leyes penales. En su lugar, su objetivo principal es proteger la función administrativa del Estado. En resumen, si la aplicación de estas normas termina protegiendo un bien jurídico específico, es un efecto secundario y no su objetivo principal.

VI. En relación a lo anteriormente expuesto, es importante destacar que la lenidad del sistema penal no puede entenderse sin considerar el principio de lesividad y la naturaleza fragmentaria del poder punitivo. Es esencial recordar que el principio de lesividad establece que solo pueden ser objeto de castigo penal aquellas acciones que causen daño o pongan en riesgo un interés jurídico protegido por el ordenamiento legal. En otras palabras, este principio restringe la intervención del derecho penal a aquellas conductas que realmente amenacen los intereses jurídicos fundamentales de la sociedad. Si, en el ejercicio de su competencia, el legislador decide que una acción ya no es delictiva o disminuye la pena aplicable, es un requerimiento de la lógica práctica que todas las personas que estaban o fueron afectadas por el poder punitivo debido a esa valoración queden exentas, a partir de ese momento, de los efectos de una norma que ha sido reemplazada por otra más favorable. De allí que el principio de la ley más benigna establece que si existe una norma más favorable para el acusado, esta debe aplicarse en su beneficio, ya que mantener la situación anterior implicaría una desproporción en el ejercicio del poder punitivo.

VII. Lamentablemente, esta comprensión de la cuestión está siendo descuidada en la jurisprudencia y la doctrina. Así, por ejemplo, si una norma reglamentaria originalmente estableció la obligación de enviar un correo electrónico para informar una situación específica y luego elimina esa obligación, sustituyéndola por una comunicación a través de WhatsApp, solo una falta de comprensión completa del propósito del régimen puede llevar a la conclusión de que no ha habido un cambio de perspectiva en la consideración del legislador con respecto al comportamiento requerido. Utilizo esta caricatura para ilustrar que ni siquiera estamos debatiendo si se aplica el principio de retroactividad de la ley más favorable cuando la mayor benevolencia proviene de la normativa reglamentaria complementaria. Sin embargo, observo con asombro que se ha sostenido que la cláusula del artículo 4 del Código Penal obligaría a adoptar una interpretación contraria, ya que establece que, a menos que se disponga lo contrario, las disposiciones generales del código se aplican a las leyes especiales. Este punto de vista se ha consolidado en la actualidad, como se puede apreciar al examinar el criterio establecido por el tribunal federal más alto en el caso "Cristalux", en el cual se hizo referencia a la opinión disidente del juez Petracchi en el caso "Ayerza". En ambos fallos, se trataba de la imposición de sanciones por parte del Banco Central

de la República Argentina (BCRA) por violaciones al régimen cambiario, a pesar de que posteriormente a la conducta imputada, las normativas complementarias de la ley penal en blanco habían dejado sin efecto la conducta previamente castigada.

VIII. La opinión disidente expresada por el juez Petracchi en el caso "Ayerza" argumentaba que históricamente se había considerado que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna estaba a disposición del legislador, lo que implicaba que su ausencia no generaba una violación constitucional. Sin embargo, el reconocimiento de este principio en los tratados internacionales de derechos humanos obligaba a cambiar esta perspectiva, estableciendo la regla de que si la ley establece una pena más leve después de la comisión de un delito, el delincuente debe beneficiarse de esta disposición. Petracchi sostenía que no era posible excluir de manera genérica una rama del derecho penal o un objeto de protección de la aplicación de la garantía de la ley penal más benigna, excepto en el caso de leyes penales temporales o de emergencia, las cuales no se aplicaban en las situaciones estudiadas en los casos "Ayerza" y "Cristalux". En estos casos, la cuestión central residía en determinar si, ante una ley penal en blanco, las modificaciones de las normas permanentes que las complementan también activan el derecho del imputado a beneficiarse de la nueva configuración normativa.

IX. Este asunto adquiere una importancia significativa en el contexto de la legislación sancionatoria administrativa, dado el dinamismo normativo y la consecuente abundante regulación. Por lo tanto, si los deberes específicos cambian, aquel sujeto obligado se verá beneficiado por la modificación o derogación de las normativas. En mi comprensión de este tema, no tengo dudas de que esa argumentación carece de fundamento, ya que la modificación de la norma complementaria implica un cambio sustancial no solo en la norma que se integra, sino también en la valoración que se ha realizado de la conducta punible. No se necesita un gran esfuerzo intelectual para percibir que aquellos que incumplieron con sus deberes de colaboración no dejan de ser malos colaboradores simplemente porque se modifiquen las obligaciones a cumplir. Como ejemplo típico y recurrente, podemos mencionar la obligación de los exportadores de repatriar y negociar en el país las divisas obtenidas de sus operaciones en el extranjero. Como mencioné anteriormente, no es la política monetaria lo que protege la normativa, sino la fidelidad en el cumplimiento de los deberes objetivos en aras de la equidad distributiva. En vista de las circunstancias que implican juzgar conductas que ya no están sancionadas, no debería haber debate sobre la aplicabilidad del principio de la ley penal más benigna. Buen ejemplo de mi postura encuentra sustento en el artículo 899 del Código aduanero. En este caso, el artículo establece que, si la norma penal vigente al momento de cometer la infracción es diferente de la que esté vigente al momento de pronunciar el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará la que resulte más benigna para el imputado. Sin embargo, el artículo también establece que esta disposición no se aplicará cuando se trate de modificaciones al tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería. Es decir que, si una conducta era considerada delictiva en el momento de cometerse, pero luego se despenaliza debido a una modificación en el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería, no se aplicará el principio de la ley penal más benigna. Esto se debe a que estas modificaciones se consideran sin influencia sobre la norma sancionatoria a las que le da contenido, y, por lo tanto, no se aplicará el principio de la ley penal más benigna. El mismo argumento puede ensayarse cuando se modifican los mínimos para que la conducta encuadre en el delito de contrabando. Es elocuente que esa disposición no altera la conducta típica consistente en la realización de maniobras tendientes a impedir el control del servicio aduanero, con el propósito de someter la mercadería importada a un tratamiento legal distinto del que le hubiera correspondido. Por lo tanto, es imperativo juzgar el hecho según la legislación vigente en el momento en que se cometió el ilícito. En efecto, era correctísima la jurisprudencia de la Corte, que había establecido que el principio de aplicación de la ley penal más benigna no resultaba aplicable cuando se trata de variaciones en la normativa reglamentaria (CSJN Fallos: 293:522 y 670; 311:2453; 317:1541; 320:769 y 323:3426).

X. Por tales razones, entiendo que ni siquiera hay que conceder que el escenario mutó por la jerarquización con rango constitucional de los tratados internacionales sobre Derechos Humanos. El art. 9 de la CADH reza: “Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”. A su vez, el art. 15, apartado 1°, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, prescribe: “Nadie será condenado por

actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello".

XI. Puede haber quienes, al leer mi enfoque, erróneamente crean que estoy negando la aplicabilidad de los principios de benignidad ulterior y de irretroactividad de la ley. Por el contrario, considero que ambas situaciones son imperativos ineludibles, ya que no son exclusivas del ámbito penal, sino que se derivan de las exigencias de la razón práctica. De hecho, a nadie se le puede imponer una obligación que desconocía, ni se le pueden aplicar consecuencias más severas que las existentes en el momento de los hechos sin vulnerar gravemente el principio de proporcionalidad.

XII. Lo mencionado es fundamental para comprender la diferencia fundamental entre la legislación penal y la legislación administrativa sancionadora. Los bienes protegidos por las normas penales existen independientemente del ordenamiento punitivo; este último simplemente los identifica y les brinda una protección especial. El derecho penal se basa en la tutela de bienes jurídicos que ya están protegidos, y la norma penal define las conductas que pueden ser sancionadas en caso de lesión a esos bienes. En contraste, el derecho sancionador administrativo se justifica por la necesidad de garantizar el cumplimiento de las normas regulatorias administrativas. En este caso, la sanción se impone no solo en respuesta a resultados lesivos, sino también debido al incumplimiento mismo de un deber normativo. En el ejemplo hipotético de un restaurante que no cumple con los requisitos de salubridad, es procedente una sanción administrativa incluso si no hay un comensal que haya resultado perjudicado en su salud. Esto se debe a que el régimen sancionador administrativo está destinado a proteger el propio sistema y puede prescindir de lesiones concretas, ya que su núcleo se encuentra en el incumplimiento de los deberes establecidos. En otras palabras, la función del derecho sancionador administrativo es confirmar la validez de la norma administrativa.

XIII. En busca de proteger el orden jurídico administrativo, esta teoría se aleja de la visión liberal de la teoría del delito. Por lo tanto, tiene la capacidad de exigir obediencia y aplicar sanciones antes de que se produzca un daño a bienes jurídicos individuales, extendiendo sus objetivos a etapas previas en las que el daño concreto es potencial o difuso. Es que, en efecto, el fundamento de intervención en el derecho sancionador administrativo ya no se basa exclusivamente en el principio "neminem laedere" para proteger los derechos individuales frente a las perturbaciones de terceros.

XIV. Con el propósito de tener andamiaje, la potestad sancionadora administrativa que resulta esclavizada por el régimen sustantivo administrativo que la precede no puede condicionar su realización a la verificación de un hecho exterior que dañe un bien jurídico individual. Bajo ciertas circunstancias, es menester que se realice antes de que se produzca una lesión a los bienes jurídicos individuales por cuanto el bienestar comunitario demanda una intervención preventiva.

XV. Distinto es el caso la potestad sancionatoria penal que no puede aplicarse frente acciones que no terminaron afectando bien jurídico alguno. Se comprende así la exclusión de la tipicidad en aquellos casos en que no media conflictividad. No se trata, simplemente, de encuadrar la conducta en el tipo penal, sino que también debe verificarse si en el caso en concreto se produce una afectación significativa de un bien jurídico (Mir Puig, 2006, p. 85). Otra advertencia que nos sale de paso es que el principio de lesividad se desprende directamente del principio de proporcionalidad que debe mediar entre la lesión al bien jurídico y la propia punición. Se sigue que, de lo contrario, resultaría lesionada la disposición constitucional que prohíbe la crueldad en la aplicación de penas. Mirándolo así, una interpretación razonable del asunto –art. 28 de la CN– que no ha tenido entidad suficiente para comprometer a un tercero no resulta insuficiente para poner en marcha las graves consecuencias de la coerción penal.

XVI. A todas luces, destaca la importancia del principio de lesividad en el derecho penal, que establece que la intervención punitiva solo tiene sentido si se trata de proteger bienes jurídicos que han sido afectados por una conducta indeseada. En este sentido, el bien jurídico cumple una función de garantía para los ciudadanos, en tanto que establece los límites a la incriminación de conductas, estimando las condiciones indispensables para el logro de fines individuales y colectivos, y establece un criterio de referencia material para la antijuridicidad de un comportamiento. Por lo tanto, es importante que las tipificaciones penales estén mediadas por la verificación de su real lesividad y que se tenga en cuenta

la fragmentariedad y subsidiariedad del derecho penal.

XVII. En ese sentido, no continuaré exponiendo sin reparar que el principio de lesividad está incorporado en numerosos instrumentos internacionales. Se pueden mencionar el art. 11.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos, art. 5 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, art. 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, art. 16 de la Convención Internacional sobre los Derechos del Niño, o el art. 1 del Pacto Internacional sobre Derechos Civiles y Políticos. Previamente se consideró que un Estado democrático se corresponde con un derecho penal de acto, no de autor.

XVIII. En conclusión, el principio de lesividad establece que para que se pueda ejercer el poder punitivo del Estado es necesario que exista un bien jurídico lesionado por una acción delictiva. En otras palabras, es necesario que haya un daño o lesión efectiva o potencial para que el Estado pueda intervenir. Este principio se alinea con el derecho penal de acto propio de los sistemas democráticos, que excluye la posibilidad de sancionar penalmente a una persona por sus ideas, creencias, personalidad o supuesta peligrosidad, sino solo por su conducta delictiva.

XIX. En este contexto, debe considerarse que recurrentemente el sistema sancionador administrativo, de ordinario, propone sancionar al individuo no solo por los actos cometidos, sino también por el mero peligro de realizar una conducta que pueda lesionar un bien jurídico tutelado en incumplimiento de su deber. Incluso puede colegirse que la aplicación de la sanción deriva de su mera condición de obligado. Ya comenté profusamente en otros precedentes que el derecho sancionador administrativo no mira al individuo, sino que privilegia el mantenimiento del orden comparativo. Esta situación se veía corroborada por los límites materiales que tenía la competencia sancionadora administrativa, ya que no podía hacerse extensiva a otros propósitos ajenos a la realización de la función administrativa. Todo lo que excediera de esa meta perdería legitimidad constitucional.

XX. Conforme a las ideas en desarrollo, la esencia del ilícito administrativo no consiste en el daño a un bien jurídico real por una persona real que ejerce el dominio sobre el suceso dañoso, sino en el criterio formal de la vulneración del deber. En palabras más simples, el ordenamiento sancionador administrativo no se propone proteger bienes jurídicos en sí. Antes bien, lo que se propone el legislador es dar una herramienta al poder administrador para reforzar las atribuciones que cuentan de autotutela declarativa y ejecutiva de sus posicionamientos jurídicos. De lo que se sigue que los esfuerzos administrativos están enfocados en verificar el quebrantamiento de la norma con independencia de los patrones de imputabilidad subjetiva y relación de causalidad. En resumen, se trata de un examen de responsabilidad puramente normativo.

XXI. Todo lo mencionado me hace prescindir de lo resuelto por la Sala I de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el pronunciamiento de fecha 5/02/2008, en el que en un caso análogo al de autos, causa N° 17.822-A, de igual carátula que la presente, determinó: “En tales condiciones cuadra advertir que, en lo que concierne a la controversia suscitada en tomo a la aplicación de la ley penal más benigna los fundamentos que abonaron la decisión del tribunal fiscal se presentan superados por la doctrina que surge del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Cristalux”, del 11/04/2006, en el que el Alto Tribunal, mediante remitirse a Fallos 321:824 (disidencia de los jueces Fayt, Boggiano y Bossert) sentó que a partir de la reforma constitucional de 1994, se ha otorgado jerarquía constitucional al principio de retroactividad de la ley penal más benigna contemplado en los arts. 9 Pacto de San José de Costa Rica y 15 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.”

XXII. Por lo tanto, corresponde confirmar la resolución aduanera en cuanto impone el pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A.

XXIII. En lo restante adhiero al voto preopinante al que se remite.

Por ello, VOTO POR:

1.- Confirmar el artículo 1° de la Resolución N° 3995/05 dictada en la Actuación N° 12034-1232-2005 – EAAA-2000-

602003, en cuanto condena a S.A. DE GIACOMO por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. al pago de una multa de PESOS SEIS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON VEINTE CENTAVOS ($ 6.658.20). Con costas por su orden.

2.- Confirmar parcialmente el artículo 3° de la resolución apelada en cuanto intima a la actora al pago de tributos, por la suma de PESOS CUATRO MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y OCHO CON OCHENTA CENTAVOS ($ 4.438,80), con más los intereses previstos en el art. 794 del CA devengados desde el 13/07/2001 hasta la fecha del total y efectivo pago, y revocar la exigencia del CER. Con costas según los respectivos vencimientos.

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

1.- Revocar el artículo 1° de la Resolución N° 3995/05 dictada en la Actuación N° 12034-1232-2005 – EAAA-2000-602003, en cuanto condena a S.A. DE GIACOMO por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. al pago de una multa de PESOS SEIS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON VEINTE CENTAVOS ($ 6.658.20). Con costas por su orden.

2.- Confirmar parcialmente el artículo 3° de la resolución apelada en cuanto intima a la actora al pago de tributos, por la suma de PESOS CUATRO MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y OCHO CON OCHENTA CENTAVOS ($ 4.438,80), con más los intereses previstos en el art. 794 del CA devengados desde el 13/07/2001 hasta la fecha del total y efectivo pago, y revocar la exigencia del CER. Con costas según los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.11.21 17:09:31 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: 2023.11.22 09:39:44 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: 2023.11.23 11:08:38 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 - GDE
Date: 2023.11.23 11:09:16 -03:00