Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-98881940-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Agosto de 2023

Referencia: Expediente N° 25.941-A SAENZ LEMOS LUIS (Sentencia)

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **“SAENZ LEMOS LUIS c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expediente N° 25.941-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 10/18, el despachante de aduanas interpone recurso de apelación contra el acto administrativo sancionador que lo encontró incurso en la infracción prevista en los arts. 954 inciso a) y c) del C.A. En el caso se encuentran cuestionados los valores documentados a la luz de la comparación con antecedentes de valor de transacciones de mercaderías idénticas contemporáneas a los ítems cuestionados.

II.- En primer lugar, la recurrente declara que la acción del fisco para imponer penas por la infracción aduanera presuntamente cometida se encuentra prescripta. Ahora bien, en lo sustancial, los agravios del recurrente fincan en que se le endilga una situación que resulta ajena a sus incumbencias como auxiliar del servicio aduanero. Desde su crítica perspectiva no puede hacérselo responsable por transacciones entre terceros que están fuera de la órbita de su conocimiento. En ese sentido hace notar que la declaración cuestionada condice con los elementos que obraban en su poder y que su responsabilidad solo podría sustentarse en hechos personales que demostraren que conocía la falsedad de los valores consignados. Continúa diciendo que el control ejercido solo puede ser realizado sobre aspectos externos y formales, por lo que no tiene responsabilidad alguna tanto del punto de vista infraccional como tributario con relación a los hechos imputados.

III.- A fs. 28/32, el representante fiscal arguye que los agravios esgrimidos no tienen la suficiente entidad para enrostrar arbitrariedad a lo actuado en sede administrativa. Menciona que la figura infraccional aplicada no requiere la concurrencia de una actividad dolosa, sino que es atribuible a quien tenía el deber profesional de advertir la simulación de los valores declarados. Especialmente se explaya acerca de las particularidades del Artículo VII del GATT con respecto a la noción positiva del valor. En ese sentido, hace hincapié en que el organismo fiscal tiene competencia, cuando existan razones fundadas que lleven a

sospechar acerca de la veracidad de los precios facturados y declarados, a no aceptarlos y, aún más, a desestimarlos como base de valoración.

IV.- Previo a tratar la cuestión de fondo, corresponde que me expida respecto de la prescripción de la acción del fisco para imponer penas por la infracción aduanera presuntamente cometida, planteada por el recurrente. Dicho instituto, como modo de extinción de la referida acción, se encuentra regulada por los 934 a 938 del CA.

El primero los arts. citados dispone que: "La acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de cinco años", plazo que, conforme lo dispone el art. 935, comienza a correr "el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación". Por su parte, el art. 937 establece las causales de interrupción del aludido plazo, estableciendo -en cuanto aquí resulta relevante- que el mismo se interrumpe "por el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario" y "por el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera" (incs. a) y d) respectivamante).

En el caso de autos, la infracción imputada se cometió en fecha 06/03/1998 para el despacho Nº 98 038 IC05 001365 H y 14/12/1998 para el despacho de importación Nº 98 038 IC05 009660 N (fechas del registro de los despachos que contienen las presuntas declaraciones inexactas). Por lo tanto, el plazo de prescripción de la acción fiscal para aplicar la sanción por dicha infracción (5 años, art. 934 del C.A.) comenzó a correr para ambos despachos desde el 01/01/99 (conf. art. 935 del C.A.) y por ende se hubiera cumplido el 01/01/2004. Sin embargo, en el caso, antes de cumplirse dicho plazo -originario- de prescripción se produjo (en fecha 03/11/03) el hecho interruptivo previsto en el art. 937 inc. a) del C.A., el dictado del auto de apertura de sumario (ver fs. 6).

Frente a esta interpretación, no puedo dejar de insistir en la preeminencia del criterio establecido en otras causas análogas[1], en las que hice notar la necesidad de que el auto de apertura del sumario administrativo se notifique al interesado para tener sus efectos jurídicos propios. En un afín orden de ideas, si se considera plausible examinar el cumplimiento de los requisitos de validez del auto de apertura del sumario, no se percibe la razón por la cual no se exija que medie notificación de este para que surta sus efectos jurídicos propios. Así las cosas, y conforme surge de las Actuaciones Administrativas, la notificación de la corrida de vista operó el 20/10/2004 (ver fs. 15 de las Actuaciones Administrativas). En este sentido, es dable recordar que el Código Aduanero, al referirse a la causal de interrupción de la prescripción del art. 937 inc. a) no consigna disposición alguna por la cual el nuevo plazo deba contarse a partir del 1º de enero siguiente al del hecho interruptivo, por lo que el plazo corre a partir del hecho interruptivo.

Por ello, la prescripción de la acción fue interrumpida, por la notificación de la apertura del sumario del 20/10/2004, el segundo plazo de prescripción comenzó a correr a partir del día siguiente, es decir, el 21/10/2004, venciendo dicho nuevo plazo quinquenal de prescripción el 21/10/2009. Sin embargo, dicho plazo fue interrumpido por el dictado de la Resolución Aduanera, apelada en autos, de fecha 12/09/2008 (confr. el aludido 937 inc. d.-) no operándose el plazo de cinco años previsto por la normativa vigente.

Conforme a lo expuesto, la prescripción planteada por la recurrente debe ser desestimada.

V.- Sentado lo anterior, corresponde resolver si resulta ajustada a derecho la condena impuesta al apelante por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del CA. En este sentido, resulta dable remitirnos a lo establecido en la norma cuya imputación aquí se cuestiona. El art. 954, inc. a) del CA establece: "*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 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio...*". Al respecto, el servicio aduanero imputa al apelante la infracción en trato, por cuanto sostiene que, del control efectuado sobre las Destinaciones N° 98038IC05001365H y 980388IC05009660N, se observa que los valores documentados resultan poco creíbles y se presentan como anormalmente disminuidos, ello luego de efectuarse la comparación con antecedentes de valor de transacciones de mercaderías idénticas contemporáneas a los ítems cuestionados, infiriendo que el valor declarado resulta inaceptable. Ello la lleva a concluir que la inexactitud y diferencias de valor declaradas resultan ser susceptibles de producir perjuicio real e incidir sobre la base imponible para la aplicación de los tributos como consecuencia del mayor valor de la mercadería, y un egreso de importes pagados o por pagar distinto del que efectivamente corresponda, respectivamente. Considero que dicha tesitura se encuentra debidamente fundada, teniendo en cuenta que los antecedentes de valor de transacciones de mercaderías aportados por el servicio aduanero poseen la entidad suficiente para torcer, o por lo menos generar una duda razonable, acerca del valor señalado por la firma importadora, debiendo esta última justificar por cualquier medio probatorio que su declaración fue correcta, lo cual no ocurrió en el caso de marras. En resumidas cuentas, y conforme surge de lo actuado, la recurrente no efectúa una crítica concreta y razonada de los fundamentos de la sentencia apelada, pues no expuso los motivos por los cuales estos serían erróneos, injustos o contrarios a derecho.

VI.- En el entendimiento de que en autos no se comprobó que el precio declarado por la importadora fuese el real, por las consideraciones desarrolladas *ut supra*, lo que aquí se encuentra en discusión es concretamente si puede hacerse responsable al auxiliar aduanero de presentar una declaración inexacta en razón de la comprobada subfacturación de la operación de importación.

VII.- En línea con lo señalado, una vez más vuelvo a insistir que la infracción atribuida no requiere la comprobación de las razones subjetivas que llevan a sostener la inexactitud entre lo declarado y el hecho comprobado. Tan así que el precepto legal no refiere a la falsedad de la declaración sino a la diferencia de resultado. Es que, en efecto, estamos ante una sanción administrativa que castiga el incumplimiento de los deberes de colaboración que se ponen en cabeza de determinados sujetos que deben facilitar el ejercicio de la función de control que incumbe al organismo aduanero. Ahora bien, va de suyo que las exigencias de exactitud son demandables en la medida en que el sujeto podía llegar a precaver en cualquier circunstancia de tiempo y lugar que la información suministrada es completa e inequívoca, ya que no resultaría razonable considerar que puede ponerse en cabeza de una persona una exigencia de cumplimiento imposible[2], circunstancia que resulta ajena al supuesto de autos como se puso en evidencia en el considerando anterior.

VIII.- Por ello, puestas las cosas en su recto quicio, advierto que es innecesario hacer un juicio de culpabilidad relativo a las razones que motivaron el incumplimiento del deber legal.

IX.- Al respecto, no resulta ocioso consignar que la recta comprensión del problema depende, en buena medida, del entendimiento previo del papel que desempeña la sanción administrativa y su fundamento en la justicia distributiva que, por oposición a la justicia "general" o "legal", no está orientada al castigo o la sanción de los vicios, sino a la correcta adjudicación de los recursos.

X.- En efecto, la sanción penal tiene relación con la justicia general, aquella que lleva a los gobernantes a establecer —a través de la ley— las reglas de comportamiento virtuoso que debían ser observadas por los gobernados. Es, así, la modalidad justicia que, a través de la ley, fija las reglas de comportamiento que debían ser observadas y las sanciones que se derivan de su incumplimiento. Se trataba, por tanto, de una modalidad de justicia que, referida a la ilicitud de las acciones humanas, tiene una clara vertiente subjetiva y culpabilista[3].En cambio, la responsabilidad sancionatoria administrativa, como se ha señalado, resulta vinculada, en realidad, a otra clase distinta de justicia, que tiene por objeto exclusivo el reparto e intercambio de las dignidades y de los bienes disponibles. No refiere a una justicia atinente a los comportamientos o a las conductas impuestas por el poder público a los ciudadanos de un Estado, sino de una justicia objetiva, proyectada sobre las cosas y los objetos, sensibles, que a cada uno de esos ciudadanos pertenecen. Por consiguiente, el caso de la responsabilidad sancionatoria administrativa pertenece al ámbito de la justicia como virtud particular, en tanto trata de "dar cada uno lo suyo", y se servía, para ello, del sistema de justicia distributiva.

XI.- En ese orden de ideas, cabe consignar que la dinámica que caracteriza esta tipología de justicia se basaba en tres elementos principales: el beneficio o la carga—la ganancia o la pérdida— que había de ser objeto de distribución, las personas entre las que debía producirse el reparto y el criterio o mérito comparativo que determinaba la parte alícuota correspondiente a cada persona. La justicia distributiva adquiere, así, la forma de justicia proporcional basada en el mérito o la virtud de cada uno de los partícipes. Se consigue con ello una igualdad de ratios en la que cada cual debía recibir una cuota en proporción a su mérito respectivo.

XII.- Precisamente, en ese entendimiento del asunto, el obligado por la norma administrativa es responsable por su rol de garante, por introducir un riesgo comunitario, que obliga a dispensar una serie de recursos en exceso, para fiscalizar el cumplimiento de la norma preventiva. Desde ese atalaya, la responsabilidad puede ser atribuida a quien se comprometió a garantizar el cumplimiento de la norma. No importa si la interrupción total o parcial del nexo causal fue realizada por un tercero, ni si tuvo culpa, habida cuenta de que se le atribuye la responsabilidad en virtud de que introdujo al medio social un riesgo del que se comprometió evitarlo. Desde tal perspectiva, el poder sancionatorio administrativo interviene en la esfera jurídica del obligado a través de la sanción. Para ello no requiere necesariamente que el sujeto realice una acción culpable. Aun sin el juicio de valor que comporta la culpabilidad es posible fundamentar la sanción administrativa.

XIII.- Así las cosas, para el caso conviene también destacar que, obviándose la culpabilidad, el modelo sancionatorio administrativa se desliga de muchos de los institutos propios del ámbito del derecho penal, en virtud de que su naturaleza no es eminentemente punitiva, sino que existe la necesidad de obtener un comportamiento determinado del sujeto obligado por la norma administrativa. De allí que la culpabilidad no se ubica como principio que configura y da sentido al derecho administrativo sancionatorio a poco que se repara que la responsabilidad podría surgir por el hecho de ser garante del cumplimiento de la

obligación y no por la conducta desplegada. En definitiva, resulta evidente que un sistema basado solamente en el principio de responsabilidad por culpa es difícilmente aceptable y sostenible ante el impacto que tiene la producción masiva de bienes y servicios. Esta situación trae aparejado que las personas tengan la expectativa de que el orden jurídico los protege frente a la multitud de nuevos riesgos que el desarrollo ha llevado en esta nueva era[4].

XIV.- En ese orden de ideas, desde el punto de vista del análisis económico del derecho, la introducción de este sistema de responsabilidad crea incentivos para fidelizar el cumplimiento de la norma e inducir niveles eficaces de la actividad. Cuando se aplica la regla de la responsabilidad por culpa, el habilitado no es responsable si ejercita un nivel de cuidado que equivale o excede el deber de diligencia, se desentiende del riesgo restante y, por tanto, sobrepasa el nivel de la actividad que maximiza bienestar. Por lo contrario, la responsabilidad objetiva lleva al cuidado óptimo y a un eficiente control de actividad, dado que el habilitado en cada caso internalizaría el riesgo de responsabilidad en su totalidad[5].

XV.- De ello se sigue que el modelo sancionador administrativo y el modelo penal persiguen objetivos distintos; mientras el primero hace foco en la prevención de riesgos al motivar que la actividad permitida se encarrile dentro de los márgenes habilitados por la autoridad administrativa. Se basa en la idea de la peligrosidad de la actividad desarrollada por el sujeto que ha obtenido una habilitación para realizar la actividad riesgosa. Esta reglamentación mira al futuro pretendiendo que no se vuelva a incumplir la norma regulatoria[6]. En sentido contrario, el derecho penal mira el pasado, interesándose en castigar a la persona que ha exhibido desinterés en el cumplimiento de la norma. En ese panorama va de suyo que el principio de culpabilidad ha de cumplir un rol trascendental en la configuración del sistema sancionador al legitimar la reacción punitiva. Todavía podría agregarse que la culpa fundamenta la pena a través de tres principios básicos: el principio de personalidad de las penas, el principio de responsabilidad por el hecho propio y el principio de responsabilidad subjetiva.

XVI.- Frente a los mentados valores del derecho penal, ello significa que sólo pueden castigarse aquellas conductas que han puesto en peligro o lesionan determinados bienes jurídicos protegidos y cuya punibilidad depende de un principio de ejecución, el cual ha de deducirse según la estructura de cada tipo penal. En sentido contrario, el principio de lesividad es particularmente cuestionable en el ámbito administrativo, porque a diferencia del ámbito punitivo, podría sancionarse el incumplimiento en sí mismo sin que se traduzca en lesiones que pusieran en peligro bienes jurídicos[7]. En el caso concreto de la figura examinada bastaría que exista la mera posibilidad de alguno de los riesgos que la norma quiere censurar, ya sea que se presenten de forma individual o conjunta.

XVII.- En consecuencia, en rigor de verdad, poco ha de interesarle al derecho administrativo sancionador si el obligado estuvo en condiciones de elegir entre realizar lo injusto o hacer una conducta conforme a derecho. El castigo administrativo puede imponerse más allá de la debida diligencia que en el caso concreto actuó el obligado por la norma regulatoria administrativa. La búsqueda de los factores que podrían justificar la imposición de responsabilidad objetiva lleva a recordar el viejo aforismo romano ubi emolumentum ibi onus. Según éste si una actividad desarrollada por el agente está dirigida a aumentar su patrimonio y si para conseguir este propósito produce daños a terceros, aunque éstos fueran ocasionados sin culpa del que lleva a cabo tal actividad, dichos daños han de ser resarcidos por el agente ya que constituyen el pasivo de las ventajas obtenidas exclusivamente por él. En particular, corresponde advertir

que, si el agente pudiese transferir los costes de la actividad llevada a cabo a terceros, manteniendo simultáneamente los beneficios generados, se produciría un desequilibrio entre las esferas de ambas personas, que podría considerarse una violación de los principios de justicia distributiva. En términos más sencillos, si aquel que desarrolla una actividad peligrosa cumpliese siempre con la normativa aplicable, la autoridad administrativa no debería desplegar ninguna actividad para fiscalizar su cumplimiento. Como va de suyo que tal circunstancia solamente existe en un mundo idílico, la sanción aplicable se sustenta en el dispendio extraordinario que para los demás conlleva la fiscalización del cumplimiento de la regulación. La sanción concebida constituye el medio para establecer la distribución justa de las cargas entre las personas que no desarrollan actividades de riesgo y otros que sí.

XVIII.- En este orden de ideas, cabe revelar que la legitimidad del fin perseguido por la política sancionatoria administrativa y la necesidad de modular los principios punitivos es una imperiosa necesidad desde el punto de vista de instrumentar un sistema eficaz de represión[8]. De lo hasta aquí expuesto se colige con claridad que los presupuestos de imputación en el derecho administrativo sancionador tienen sus propias razones de justificación, ya que lo que se protege es el ejercicio de la función administrativa como instancia autónoma de protección, no requiriéndose la lesividad penalmente relevante de un cierto peligro para bienes jurídicos en particular. En ese estado de situación, resulta elocuente la inadmisibilidad de transpolar las estructuras de imputación al ámbito administrativo sancionador, toda vez que éste no se basa en el respeto a las libertades individuales. No debe olvidarse que el derecho administrativo simultáneamente es un orden jurídico de protección de prerrogativas públicas y garantías individuales. De tal manera que la legitimidad de la potestad sancionadora administrativa finca en la protección de los bienes de naturaleza colectiva que deben ser distribuidos proporcionalmente por la autoridad. Su misión no es proteger la libertad individual, por lo cual no puede pretenderse un sistema centrado en la protección de bienes concretos y basados en la atribución de responsabilidad subjetiva e individual. Es que siendo el derecho penal de aplicación excepcional, el ejercicio de la potestad punitiva resulta condicionado por la rigurosa observancia del principio de lesividad, por lo que se demanda un resultado tangible respecto del detrimento de un bien jurídico material que resulta afectado por una acción humana en concreto.

XIX.- En efecto, sin dominio del agente del nexo causal no existe posibilidad de imputación de responsabilidad punitiva; en cambio, en el derecho administrativo aduanero sancionador se protege bienes de índole colectiva, entidades supraindividuales, tutelando el ejercicio de funciones estatales en sí mismas. Por consiguiente, se observa un in crescendo en las estructuras de imputaciones, advirtiéndose la posibilidad de mecanismos de imputación cercanos a la objetividad y de organizaciones vicariales, acorde a los fenómenos de delegación de control de riesgos difusos.

XX.- En ese sentido, conviene recordar que, bajo el yugo del Estado de Derecho, la potestad penal se justifica desde el concepto de bien jurídico y desde principio del daño. En sentido opuesto, la potestad sancionadora administrativa irrumpe para hacer frente a escenarios y escollos que no pueden ser afrontados desde la clásica teoría del delito, habida cuenta de que el ideal del derecho penal es la libertad, mientras que el derecho administrativo adopta como estándar el interés público. En razón de lo anterior es que la potestad penal solo puede tener cabida cuando la tipificación está dirigida a prevenir la afectación a la libertad de terceros. Bajo ninguna circunstancia resulta dable incurrir en prohibiciones penales que tengan meros fundamentos perfeccionistas, habida cuenta de que la censura penal solamente tiene asidero si se encuentra en juego la supervivencia de un bien jurídico. En consecuencia, para que una prohibición

penal resulte legítima debe verificarse un daño y una acción personal, ya que sólo resulta pasible el reproche penal por la conducta individual que cada sujeto realiza. En cambio, la potestad sancionadora administrativa considera relevante los meros incumplimientos a las disposiciones, habida cuenta de que el cúmulo de infracciones ya es por sí relevante para producir una frustración en los fines de la función administrativa. Al respecto, resulta elocuente que la suma de incumplimientos de igual naturaleza afecta de modo abrumador al interés público. En ese sentido, la situación comentada lleva aparejados cambios tajantes en la imputación de responsabilidad, donde conductas que en sí mismo no causan menoscabo alguno, sumadas a otras de igual característica, lesionan las condiciones del ejercicio de la función administrativa.

XXI.- En tal inteligencia, corresponde recordar, en orden a la cuestión de que se trata, que el derecho penal es reacio a sancionar conductas que por sí mismos son insignificantes para poner en peligro a un bien jurídico. Los postulados liberales no condicen con la posibilidad de recurrir a la potestad punitiva para encausar procesos macrosociales o asignarle una orientación preventiva. Por el contrario, la potestad sancionadora administrativa guarda relación con el objetivo constitucional de proteger preventivamente a los bienes de incidencia colectiva. Es el caso, por ejemplo, de la protección ambiental o los derechos de los consumidores, habida cuenta de que sin una prohibición, reforzada por la sanción, de las conductas que causan daños por acumulación, la consecuencia natural sería una perturbación evidente de los intereses tutelados por la autoridad administrativa.

XXII.- En tales condiciones, es un correlato necesario del sistema administrativo sancionador que no se tome en consideración como protagonistas excluyentes al principio de culpabilidad, ni el de proporcionalidad entre el grado de injusto de la acción y la sanción, ya que lo que justifica la imputación de responsabilidad del agente, no es sino el pronóstico de acciones futuras por parte de otros agentes.

XXIII.- En conclusión, los presupuestos de responsabilidad sancionatoria administrativa no exigen un reproche de culpabilidad basado en un hecho lesivo individual, toda vez que no están configurados en torno a la competencia por la propia autonomía individual con respecto al menoscabo de una esfera de libertad ajena. Adviértase, en ese sentido, que pasaría si se diera la razón al recurrente y, de ahora en más, en todos los casos en que se detecte una diferencia se invocase como razón eximente la culpa del exportador. Acaso debería el ente aduanero adentrarse en el examen de las relaciones comerciales entre el exportador y el importador para determinar la responsabilidad sancionadora. Ese esquema no funcionaría ni aquí, ni en ninguna parte del mundo.

XXIV.- Conforme a lo expuesto cabe interpretar que el despachante de aduana no puede eximirse de sus deberes legales so pretexto de la correspondencia entre los valores que le fueron consignados por el exportador y lo volcado en la declaración. Por consiguiente, reconociendo los fundamentos constitucionales de orden normativo y de convencional institucional por los que se instituye los deberes de colaboración, va de suyo que en caso en que existan motivos razonables para sospechar la existencia de una subfacturación no puede excusarse la responsabilidad del despachante de aduana. Es que, en efecto, no se trata de exigir al auxiliar aduanero que realice una pesquisa exhaustiva sobre la sinceridad de la operación, pero si es demandable que no actúe como un autómata, donde los precios y valores informados son ajenos a su experiencia profesional.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar la Resolución N° 372/2008, dictada en las actuaciones N° SA38/03/466 por el Administrador de la Aduana de Mendoza, mediante la cual se intima al despachante de aduana Saenz Lemos Luis a abonar la suma de $4.653,39 en concepto de multa por encontrarse incurso en la infracción tipificada por el art. 954, inc. a) y c) del CA.

2) Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio Segura dijo:

I. Que me remito al relato de los hechos expuestos en los Considerandos I al IV del Voto del Dr. Miguel N. Licht.

II. En lo que respecta al fondo del asunto, la infracción indilgada en autos es la establecida en el artículo 954 del Código Aduanero, que tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas.

El art. 954 de ese Código reprime y sanciona -en correlación al bien jurídico protegido- al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta, que de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir, entre otros supuestos: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio; c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que correspondiere con multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia.

La ley 23.311 aprobó el Acuerdo relativo a la aplicación del Art. VII del GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio) y el Protocolo de ese Acuerdo relativo a su aplicación, firmados en Ginebra el 12/4/79 y 1/11/79, respectivamente.

La ley 24.425 aprobó, entre otras disposiciones, a su vez, el Acuerdo relativo a la aplicación de ese art. VII del GATT de 1994. Esta ley -que entró en vigor el 14/1/95- se aplica al presente por tratarse de despachos de importación del año 1998.

Los Acuerdos referidos excluyen el empleo de valores de aduana ficticios o arbitrarios, de modo que el valor en aduana de las mercaderías importadas (base imponible en los tributos ad valorem) resulta, en principio, del precio de su venta para la exportación al país de destino.

Conviene señalar respecto del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT -aplicable en la especie- que se denomina “valor en aduana de las mercancías importadas” al valor de las mercancías “a los

efectos de percepción de derechos de aduana ad valorem sobre las mercancías importadas" (art. 15, ap. 1, inc. a), y que el "valor de transacción" definido en el art. 1, parte I ("precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación", en las condiciones dispuestas por tal norma, y aclarado en la Nota Interpretativa respectiva), es la primera base para la determinación del valor en aduana, debiendo considerárselo en conjunción con el art. 8, que dispone, entre otros aspectos, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en ciertos casos. Este art. 8 prevé la inclusión, en el referido valor, de determinadas prestaciones del comprador en favor del vendedor, que revisten más bien la forma de bienes o servicios que de dinero.

Sin embargo, si el valor en aduana no puede ser establecido por el art. 1, son aplicables los arts. 2 a 7. La Introducción General resalta que la normativa prevé consultas entre la administración aduanera y el importador para intercambiar información, con arreglo a la valoración de los arts. 2 y 3, a reserva de las limitaciones impuestas por el secreto comercial, a fin de establecer una base apropiada de valoración en aduana, considerando el valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas.

Subsidiariamente, los arts. 5 y 6 se refieren a otras formas de determinación: sobre la base del precio a que son vendidas las mercancías en el mismo estado en que se las importa, a un comprador no vinculado con el vendedor y en el país de importación, con ciertas deducciones -método sustractivo-, y sobre la base del valor reconstruido -método aditivo-. Estos dos métodos -por las dificultades que presentan- quedan a elección del importador cuando el servicio aduanero así lo acepta; si el importador no pide que se invierta el orden de los arts. 5 y 6, se sigue el orden de éstos.

El art. 7 dispone cómo hay que determinar el valor en aduana cuando no se lo puede establecer por los métodos anteriores; prohíbe que sea arbitrario o ficticio; etc.

A efectos de aplicar los referidos "criterios razonables", el valor en aduana no se basará en el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en ese país, ni en un sistema que prevea la aceptación del más alto de dos valores posibles, ni en el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador, ni en valores en aduana mínimos, valores arbitrarios o ficticios, etc.; si lo solicita el importador, será informado por escrito del valor en aduana determinado y del método utilizado (art. 7, parte I, Acuerdo relativo a la aplicación del citado art. VII).

El art. 17 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT, aprobado por ley 24.425 dispone: "Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana".

Además, el párr. 6. del Anexo III de ese Acuerdo preceptúa: "El artículo 17 reconoce que, al aplicar el Acuerdo, podrá ser necesario que las Administraciones de Aduanas procedan a efectuar investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que les sean presentados a efectos de valoración en aduana. El artículo reconoce por tanto que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor en aduana son completos y exactos. Los Miembros, con sujeción a sus leyes y procedimientos nacionales, tienen el derecho de contar con la plena cooperación

de los importadores en esas investigaciones".

III. Ahora bien, la multa aplicada al despachante de aduana se basó en la diferencia de valor que, a entender del servicio aduanero, existió entre las declaraciones efectuadas por la parte recurrente (ver sobres contenedores de las destinaciones en trato) y los valores que consideró exactos.

Cabe señalar, que los valores declarados en la destinaciones Nº 98 038 IC05 001365 H y 98 038 IC05 009660 N, resultan coincidentes con los consignados en las facturas comerciales y con la documentación complementaria.

Sin embargo, conforme surge a fs. 6 se resuelve instruir sumario por la infracción al art. 954 inc. a) y c) del C.A., en razón a que: *"…se procedió a la fiscalización y estudio de valor de las destinaciones de importación IC05 nros. 001365H, 009660N, todas del año 1998 y consignadas a la firma importadora "DANIEL ALEJANDRO CAPORALI", ocasión en que se constató la existencia de constitución de garantías por rango de valor que ponen en manifiesto el nivel de subfacturación exhibido (punto 1º), destacando que la presente opinión técnica tiene por objeto alertar sobre la presunción de la existencia de una presunta maniobra de subfacturación, la que deberá determinarse por la vía de actuación contenciosa en el marco infraccional previsto en el art. 954 del C.A., todo ello conforme detalles y circunstancias que emergen de lo actuado a fs.1/2, antecedentes incorporados a fs. 3/4, y documentación complementaria incorporada en los sobres contenedores…",* y a fs. 10 se corre vista de todo lo actuado al importador y al despachante de aduanas, (con fecha 30/09/2014), por la infracción endilgada, (notificada a fs.14/15 de las act. adm.). A fs. 28/30 la importadora acompaña antecedentes de mercadería similar o idéntica a la de autos. En virtud de ello, el servicio aduanero, a fs. 39/49, emite la Nota Nº 498/06 (DV FOME) del 13/10/06, mediante la cual informa que para determinar la existencia de subfacturación: *"…se tuvieron en cuenta los valores declarados por los operadores que hubieran registrado operaciones por cantidades y nivel comercial asimilable a los del importador denunciado, en la medida en que estos valores fueran superiores a los declarados por grandes cadenas de supermercados o mayoristas de reconocido prestigio comercial (FRAVEGA, GARBARINO, WAL-MART, FABRICA AUSTRAL DE PRODUCTOS ELECTRONICOS, CENCOSUD S.A.) los que por tratarse de compradores de grandes volúmenes de mercadería (con lo que pueden negociar mayores descuentos), dichos antecedentes no podrían ser inferiores a los declarados por estas cadenas de supermercados o mayoristas, desechando preferentemente los valores declarados por aquellos importadores que registraron operaciones por aduana de Mendoza que se encuentran panal y administrativamente denunciados…", En segundo lugar se tuvo en cuenta el valor mínimo declarado por las cadenas de supermercados o mayoristas de prestigio reconocidos indicado precedentemente. En tercer término, se tomó en cuenta el máximo valor declarado por alguno de los operadores denunciados por subfacturación ante la aduana de Mendoza.",* y se acompañan las impresiones del sistema Nosis, (sin detallar método utilizado).

En virtud de lo reseñado, en el caso, el rechazo del valor de transacción no se debió a la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1°, párrafo primero del Acuerdo, ni a que de la investigación de valor surgiera la existencia de alguno de los elementos enunciados en el artículo 8° de la norma, susceptibles de producir un ajuste del precio realmente pagado o por pagar, sino que se fundó exclusivamente en que el precio resulta inferior a los antecedentes que posee el servicio aduanero, agregándose en la resolución aduanera que el precio declarado por la empresa se encuentra disminuido

frente al valor de transacción de los precios corrientes de mercado para productos similares.

Por ende, corresponde determinar si los antecedentes considerados por la aduana resultan suficientes para determinar la falta de veracidad o exactitud de la declaración presentada como para desestimar el valor declarado.

Que conforme resulta de la Nota Nº 505/03 (DV FOME) a fs. 1 se observa el nivel de subfacturación declarado, según el siguiente detalle:

FECHA	DESTINACION	FOB DECLARADO	TRIB PAGADO	MONTO GTIA.	DIF. VALOR
14/12/1998	98 038 IC05 009660 N	8.453,72	6.889,99	2.692,72	3.303,85
06/03/1998	98 038 IC05 001365 H	2.951,00	2.570,21	1.175,40	1.349,54
				3.868,12	4.653,39

En virtud de ello, la importadora (A fs. 28/30 de las act. adm.) acompaña el detalle de antecedentes de valor de mercadería similar o idéntica a la importada mediante los despachos de autos, detallando todas las P.A y los nombres de los importadores y Nº de operación.

Que conforme la Nota Nº 505/03 (DV FOME) los valores observados serían los de los siguientes ítems:

FECHA	DESTINACION	FOB DECLARADO
14/12/1998	98 038 IC05 009660 N	8453,72

ITEM	UNID	DESCRP. ITEM	P.A	VALOR VTA UNIT	ORIGEN	PAIS PROCEDENCIA
1,3	12	JGO. TE 22 PZS S/ MARCA HF26322/LOZA (SET) DE SEGUNDA CALIDAD	6911.10.10.000Z	3,52	CHINA	CHILE
1,4	8	JGO. CAFÉ 15 PCS S/MR.GF103015 LOZA (SET) DE SEGUNDA	6911.10.10.000Z	2,24	CHINA	CHILE

CALIDAD

FECHA	DESTINACION	FOB DECLARADO
06/03/1998	98 038 IC05 001365 H	2.951

ITEM	UNID	DESCRP. ITEM	P.A	VALOR VTA UNIT	ORIGEN	PAIS PROCEDENCIA
3,1	6	EQ. MUS. SHARP MOD. CD.C1600Z (BK) STEREO	8527.31.90.200B	152,5	JAPON	CHILE
2	10	RADIOGRABADORA SHARP MOD. WF-930Z	8527.31.90.300G	24,8	JAPON	CHILE
1	6	RADIOGRABADORA SONY MOD.CFD-V10 BC CED DE CASSETTE	8527.13.20.000T	37	JAPON	CHILE
5	2	EQ. SONIDO PANASONIC MOD. SC-AK90	8527.31.10.000M	189,5	SINGAPUR	CHILE
4	2	EQ. SONIDO PANASONIC MOD. SC-AK70	8527.31.90.200B	151	SINGAPUR	CHILE
3,2	6	EQ. SONIDO SONY MOD. MHC-GR7	8527.31.90.200B	147,5	JAPON	CHILE

Que analizadas las actuaciones administrativas, resulta que no obran todos los antecedentes utilizados para el respectivo ajuste de valor, solo se fundamenta la recomposición de valor en la Nota Nº 498/06 con los antecedentes agregados, respecto de los cuales, se tomaron los rangos de valor utilizados, correspondientes al sistema NOSIS, que no logran desvirtuar el precio detallado en las facturas comerciales factura Nº 0494

y Nº 16305, y declarados en los despachos, ni abarcan todas las posiciones arancelarias ajustadas, asimismo; en ningún caso, se comprobó que dicha comparación resulte significativa y de volúmenes similares; nótese que el análisis realizado por el área aduanera es realizado en su mayoría sobre mercaderías de posiciones arancelarias distintas a la mercadería de autos (ver a fs. 40/49).

Vale destacar que el recurrente actuó como despachante de aduana y como tal suscribió los referidos despachos, asimismo, se abonaron los tributos al día del registro de las respectivas destinaciones, habiéndose garantizado la diferencia de tributos.

Que no se observa ni fue invocado por el servicio aduanero apartamiento alguno de los despachantes de aduana respecto de la documentación complementaria, aplicándose la doctrina de la Corte Suprema, in re "Garibotti, Armando" (Fallos, 287:191), acerca de que queda, en principio, exento de responsabilidad el despachante de aduana que cumpliendo con las obligaciones a su cargo, se atiene a lo manifestado por el importador y a lo que resulte de la documentación complementaria, salvo que incurra en hechos personales que lo comprometan. Se produce, como ha dicho la CNCAF, Sala IV, in re "Nadia SCA", del 28/4/83, "una inversión de la carga de la prueba, correspondiendo al despachante la obligación de probar la existencia de causales de exculpación". En igual sentido, la Sala 1 de la C. Nac. Cont.-Adm. Fed. Cap., in re "De Fabriziis y D´Orsi SRL", del 19/10/82, puntualizó que "los antecedentes absolutorios de la Cámara en esta materia exigen que la parte haya probado que cumplió con las obligaciones a su cargo, o que tal circunstancia se desprenda de los antecedentes administrativos tenidos a la vista al resolver".

Por lo demás, la Sala I de la CNCAF ha sostenido (15/5/2007, "Fernández, Hugo Abel") que "no existe obligación legal que imponga al despachante comprobar la exactitud del valor consignado por el exportador a los fines de efectuar la declaración aduanera, sino como quedó dicho que el despachante cumple con las funciones a su cargo sí se ajusta a los datos contenidos en la factura tal como se observa en los hechos de autos (confr. Fallos 287:191 ya citado)".

Que tampoco fue acreditado por el servicio aduanero ni surge de las actuaciones, la existencia de circunstancias excepcionales respecto de las cuales, pese al cumplimiento de los deberes impuestos al despachante, hagan inferir que, por las cualidades de la mercadería y los conocimientos que posee dicho agente, debía dudar de los precios a declararse.

En razón de todo ello, y toda vez que el despachante de aduana se ajustó en su declaración a la documentación aportada por su mandante, corresponde revocar la multa endilgada al despachante de aduanas **SAENZ LEMOS LUIS,** en los términos del art. 954, incs. a) y c).

IV- Que en cuanto a las costas, corresponde que sean dispuestas a la vencida (conf. art. 1163).

Por ello, **voto por:**

Revocar el art. 1 de la Resolución Nº 372/08, dictada en las actuaciones Nº 12451-143-2006, mediante la cual se condena al despachante de aduanas **SAENZ LEMOS LUIS,** en los términos del art. 954, incs. a) y c) .Costas a la DGA.

De conformidad al acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1) Confirmar la Resolución N° 372/2008, dictada en las actuaciones N° SA38/03/466 por el Administrador de la Aduana de Mendoza, mediante la cual se intima al despachante de aduana Saenz Lemos Luis a abonar la suma de $4.653,39 en concepto de multa por encontrarse incurso en la infracción tipificada por el art. 954, inc. a) y c) del CA.

2) Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

---

[1] EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN “AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación”; EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN “ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS c/ DGA s/recurso de apelación” y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN “ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/DGA s/recurso de apelación

[2] En ese sentido, el artículo 902 del Código de marras es elocuente: “No se aplicará sanción a quien hubiere cumplido con todos los deberes inherentes al régimen, operación, destinación o a cualquier otro acto o situación en que interviniere o se encontrare, salvo los supuestos de responsabilidad por hecho de otro previstos en este Código”. Así, verbigracia, resulta claro que el transportista no tiene la posibilidad de constatar las características de la mercadería contenida en los bultos o contenedores cerrados, por lo cual el contenido de la declaración que supone la presentación del manifiesto, sólo puede referirse a la cantidad de bultos, su volumen y su peso, siendo ello el motivo por lo que las diferencias punibles en esa etapa sólo se deben a los denominados faltantes o sobrantes. En cuanto a la descripción de la mercadería, la obligación del transportista sólo consiste en transcribir lo que ha sido declarado por el cargador, por lo que es irrazonable exigirle que haga una declaración en detalle de la mercadería que se encuentra en el interior de los contenedores o bultos, y menos que comprometan la posición que le correspondería a la mercadería en la nomenclatura aplicable.

[3] En orden a ello, cabe destacar que la exigencia de culpabilidad es propia de la filosofía liberal que signo la suerte de la legislación a partir del siglo XIX. El rol estatal esta signado por poner un límite a la autonomía individual. Así, se sanciona aquellas acciones perturbadoras para los bienes jurídicos de los demás. A este efecto, cada sistema legal, por una parte, otorgaba a todo el miembro de la sociedad el derecho de preservar sus intereses sin que los otros los vulnerasen o pusiesen en peligro, y por otra permitía que los derechos de los individuos fueran desarrollados de forma libre. Estas dos reglas llevaron a la erupción de un principio general de derecho de acuerdo con que el límite hasta el que una persona puede llevar a cabo una actividad se encuentra en la vulneración de intereses de otras personas. Esto se traducía en la imposición de la responsabilidad por culpa. En esa concepción del asunto, una persona sólo podía sea responsable por los actos que podía y debía evitar.

[4] BECK, Ulrich , Risiko-Gesellschaft. Auf dem Weg in eine andere Moderne, Suhrkamp, Frankfurt amMein, 1986, Ulrich BECK, Risk Society, Towards a New Modernity, Sage Publication, London, 1992,(trad. por Mark RITTER), SIMÓN, Jonathan, “The Emergence of a Risk Society. Insurance, Law and theState”, Socialist Law Review, núm. 95, 1987, pp.61-89.

[5] Cfr. NELL, Martin /RICHTER, Andreas, The Design of Liability Rules for Highly Risky Activities- Is Strict Liability the Better Solution, Working Papers on Risk and Insurance, Hamburg University, núm. 1, June, 2001, pág. 1.

[6] Como paradigma de dicho razonamiento se podría señalar que una empresa obligada a brindar seguridad podría elegir la opción económica más ventajosa para prestar el servicio y sin que le pudiera endilgarse apartarse del estándar de diligencia exigible. Precisamente estamos ante un caso en el que se pone de manifiesto la necesidad de diferenciar el ilícito administrativo y el ilícito penal, pues esta última, por su gravitación en la esfera del individuo, no puede simplemente justificarse por necesidades de defensa social o por criterios preventivos generales. Ese límite infranqueable a la actividad punitiva del estado no siempre es de rigor en el ámbito sancionatorio administrativo, porque

así como el sujeto que tiene mayor capacidad contributiva debe afrontar una mayor carga impositiva, de la misma manera, todo aquel que obtiene la ventaja de realizar una actividad de riesgo ha de tomar también sobre sí los perjuicios que a ella van unidos para otros. Se puede decir que la persona que emprende una actividad permitida que puede crear o mantener una fuente de peligros para otros carga sobre sí por ello una responsabilidad especial y, como consecuencia, ha de responder por el posible peligro.

[7] Así, por ejemplo, una empresa podría ser sancionada por no cumplir con las normas de higiene laboral aun cuando ningún trabajador sufriera un percance.

[8] Una compulsa permite advertir que los principios como las reglas, al tener vocación normativa, se manifiestan en mandatos, permisiones o prohibiciones que delimitan y exigen un determinado comportamiento. Sin embargo, difieren por la especificidad de sus órdenes, pues cabe señalar, en primer término, que los principios son normas que trascienden la mera descripción de un hecho jurídico, sino que sus enunciados sirven de base y fundamento de todo el ordenamiento jurídico; a poco que actúan como directriz hermenéutica para la aplicación de las reglas jurídicas; y pueden ser utilizados como fuente integradora del derecho. En cambio, las reglas strictu sensu constituyen normas de conducta que consagran imperativos categóricos o hipotéticos que deben ser exactamente cumplidos en cuanto a lo que ellas exigen, sin importar el ámbito fáctico o jurídico en el que se producen.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.08.23 14:45:50 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: 2023.08.23 22:28:09 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: 2023.08.24 14:35:50 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.24 14:36:03 -03:00