Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-99064348-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Agosto de 2023

Referencia: EXPTE. N° 22.262-A "UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SUR" - 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 **“UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SUR c/D.G.A. s/Recurso de apelación”**, **Expediente N° 22.262-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 8/10 vta. se presenta UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SUR, a través de su rector y con patrocinio letrado y apela la Resolución DE PLA N° 224/05 dictada en la Actuación N° 12036-185-2005, mediante cual se la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 incs. a) y c) del C.A. al pago de una multa de $ 4.209 y se formuló cargo por la suma de $ 2.277,98 en concepto de tributos. Relata que la Universidad invitó a la pintora española Pilar Cocero a exponer sus obras en Bahía Blanca, ofreciéndole asumir solo los gastos internos de transporte de los cuadros entre Buenos Aires y Bahía Blanca y no los correspondientes por la importación de la mercadería. Señala que sin embargo, en una decisión inconsulta y unilateral la Sra. Cocero despachó las obras hacia Bahía Blanca a nombre de la Universidad. Frente a ello, y para poder concretar la idea de la exposición, la institución autorizó a la firma ALL CARGO S.A. a gestionar el trámite correspondiente, en el que se produjo la constatación y la consecuente denuncia que culminó con el dictado de la resolución aduanera que apela. Plantea que la Universidad es ajena a la infracción aduanera que se le imputa y que desconocía el número, calidad, estado, peso o precio de los cuadros. Pero ante la situación imprevista y consumada de que la mercadería estaba en la Aduana de Ezeiza a nombre de la institución, procedió a concretar la importación temporaria. Asevera que la Universidad no “declaró” nada pues no celebró ningún acto jurídico con la remitente de los cuadros, desconocía el contenido del envío y solo se limitó a solicitar su importación temporaria. Alude a la falta de sustento fáctico y volitivo indispensable para acreditar la acción punible y refiere a establecido por la ley 19.549, en cuanto a los requisitos que hacen a la existencia y validez de los actos. Esgrime que la resolución apelada es un acto arbitrario, resultado de un procedimiento que se realizó a partir de constataciones unilaterales y que se ha prescindido de las defensas alegadas por el imputado. Invoca que se han violado los principios de bilateralidad, legalidad y la garantía constitucional de defensa, por lo que peticiona que se declare la nulidad de la resolución aduanera. Ofrece prueba y solicita que se revoque el decisorio aduanero con costas.

II.- Que a fs. 52/62 la representación fiscal contesta el recurso y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Niega todos y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Remite a lo dispuesto en el art. 954 del C.A. y expresa que en la operación en trato se declaró una cantidad diferente de la que resultó en la verificación. Así las cosas, la Universidad aduce que no fue

su responsabilidad sino que existía un tercero, la pintora Pilar Cocero quien sería responsable, lo cual no se encuentra probado en los actuados. Apunta que el vínculo jurídico se plasmó entre la importadora y la firma ALL CARGO S.A. al contratar la importación temporaria, circunstancia a partir de la cual se generaron todas las responsabilidades y obligaciones a su cargo. Resalta que para la configuración de la infracción en trato, basta la mera posibilidad de que para cumplir la destinación de importación se efectué ante el servicio aduanero una declaración que difiera de la comprobación, y que en caso de pasar inadvertida pudiera provocar un perjuicio fiscal. Considera que la multa impuesta ha sido aplicada respetando los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad. Explica que al momento de solicitar la destinación aduanera de la mercadería, la firma compromete su responsabilidad por la exactitud de lo manifestado, según lo normado por el art. 954 del C.A. Analiza el esquema infraccional adoptado por el Código Aduanero. Sostiene que más allá de la intención de la empresa, lo cierto es que ante el carácter objetivo de la infracción y dada la declaración inexacta, es que corresponde la sanción impuesta ante la típica infracción cometida, máxime cuando la actora ha actuado culposamente, con negligencia, imprudencia y no ha observado los extremos legales que gobiernan la operatoria en cuestión. Por último**,** recalca que en el trámite de las actuaciones administrativas se respetó la garantía del debido proceso y que la recurrente puede en esta instancia argumentar acerca de todas las cuestiones fácticas y jurídicas que considera oportunas. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 80 se declara la causa de puro derecho. A fs. 87 se elevan los autos a Sala G y a fs. 88 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12036-185-2005 – EAAA 602.764/00 se inicia con la denuncia N° 232/00 formulada contra la UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SUR y el despachante de aduana Balsamo Ricardo por la presunta comisión de la infracción al art. 954 incs. a) y c) del C.A. (fs. 1/16). A fs. 17 se glosa la carpeta del DIT N° 00 073 IT04 000069 F con su documentación complementaria. A fs. 21, el 10/04/2000 se instruye sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. y se corre vista de lo actuado a Universidad Nacional del Sur y al Sr. Balsamo Ricardo, constando a fs. 25 la notificación al despachante de aduana el 06/07/2000. A fs. 29/37 la Universidad Nacional del Sur contesta vista. A fs. 39/40 obra print de pantalla de consulta de empresas activas. A fs. 41/42 la Sra. Pilar Cocero de Corvera efectúa una presentación. A fs. 43 se tiene por contestada la vista y se provee la prueba ofrecida. Asimismo, atento a la incomparecencia del despachante de aduana, se declara su rebeldía. Por último, en atención a los valores denunciados por la Sra. Pilar Cocero de Corvera en su presentación, se remiten los autos a la División Verificación de Ezeiza a fin de que se realice el reaforo de la mercadería. A fs. 46 se rectifican los valores de la denuncia y se toman por válidos los documentados en el SIM IT04 000069 F/00, siendo el valor FOB resultante de U$S 4676. A fs. 47 se practica reliquidación de tributos y se determina el monto de la multa. A fs. 48 se corre una nueva vista a la Universidad Nacional del Sur y al despachante de aduana Balsamo Ricardo, quienes se notifican el 02/09/2003 y el 27/12/2002, respectivamente (fs. 57 y fs. 49). A fs. 50/52 la Universidad Nacional del Sur contesta vista. A fs. 58 se declara la rebeldía del despachante de aduana Sr. Balsamo Ricardo. A fs. 61 se emite la Nota DV SAPLA 3 N° 32/05. A fs. 62 se glosa consulta al registro general de infractores. A fs. 63/65 se dicta la Resolución DE PLA N° 224/05, a fs. 66 se emite el Dictamen N° 157/05 (DV SUMA) y finalmente a fs. 67/68 se dicta la Resolución N° 0058/2005 (SDGLTA). La citadas resoluciones se notifican a Universidad Nacional del Sur y a Balsamo Ricardo en fechas 26/06/2006 y 11/04/2006, respectivamente (fs. 69/70). A continuación se agregan acumuladas las Actuaciones N° 12032-125-2006 y N° 12564-197-2006 a través de las cuales la recurrente acredita la interposición de recurso ante esta instancia.

V.- Que en primer lugar, corresponde analizar el planteo de la actora de nulidad de la resolución aduanera por carecer de los requisitos que hacen a la existencia y validez de los actos y por haberse violado los principios de bilateralidad, legalidad y la garantía constitucional de defensa.

Que en este aspecto, observo que la resolución apelada contiene un análisis del expediente administrativo y la condena se fundamentó en los hechos de la causa, en la prueba producida y en el derecho aplicable.

Que así las cosas, la Resolución DE PLA N° 224/05, por su remisión a los distintos informes obrantes en el expediente,

contiene una fundamentación y motivación que no puede desconocerse, aunque la recurrente no las comparta, y que excluyen la posibilidad de su declaración de nulidad por las razones expuestas por la actora.

Que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia que la tacha de arbitrariedad no es aplicable a una resolución o sentencia fundada, cualquiera fuera su acierto o error (Fallos, 243-560, 246-266, 248-584, 249-549), excepto ciertos supuestos que no se dan en la especie como v.gr., la contradicción entre considerandos y parte dispositiva (cfr., entre otros, “Scicolone, Manuel S. c/Prantera, Omar Alberto y otros”, del 26/11/91).

Que, por lo demás, siendo la decisión fundada, no se requiere la expresa mención de todos los argumentos o pruebas invocados por las partes, debiendo tratarse sólo aquellos que razonablemente se estimen conducentes a la decisión del caso (entre otros, Corte Suprema Nacional: Fallos, 251-39).

Que, se ha alegado además la supuesta violación de las normas procesales, y al respecto, cabe poner de manifiesto que tales argumentos no resultan pertinentes para desvirtuar el fallo apelado. En efecto, como lo sostuviera la Sala III de la Cámara del fuero in re: "Dapuente SCA", sentencia del 25.3.93... "la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Siendo ello así, sólo puede proceder cuando la violación de las formalidades que la configuran derivara un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte que la invoca...".

Que en lo concerniente a la violación de la garantía de la defensa en juicio, cabe señalar que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa la efectiva violación del art. 18 de la C.N. no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior Fallos, 205-549, 247-52 consid. 1º, 267-393 consid. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio “ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia” (Fallos, 205-549, consid. 5º y sus citas).

Que cabe destacar, en relación a lo expresado en el último párrafo, que la recurrente cuenta en esta instancia con posibilidades prácticamente irrestrictas de ejercitar su derecho de defensa, y no se advierte el interés jurídico que debe servir de base al pedido de nulidad, máxime cuando que en autos, los agravios de fondo de la actora, encuentran cabida y debida consideración a través del recurso de apelación.

Que, por lo tanto, corresponde desestimar la excepción nulidad opuesta por la actora, sin costas, por su tratamiento integrativo con el fondo.

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde determinar si la resolución apelada DE PLA N° 224/05 resulta ajustada a derecho.

Que conforme resulta de las actuaciones administrativas correspondientes a esta causa, la actora Universidad Nacional del Sur documentó, mediante el DIT N° 00 073 IT04 000069 F, la importación temporal de 15 obras de arte.

Que, en oportunidad de practicar verificación de la mercadería (en virtud de la asignación a esta operación del canal rojo de selectividad), el servicio aduanero constató diferencias entre las cantidades de mercadería documentadas en el despacho referido y las resultantes del control.

En el despacho se declararon 15 unidades de obras de arte, mientras que de la verificación resultó un total de 29 unidades de obras de arte, según el detalle que obra a fs. 1/16 de las act. adm.

Que, en virtud de las diferencias detectadas, se procedió a practicar la correspondiente liquidación de tributos y la determinación de la multa, y luego de cumplirse las etapas procesales de rigor, la aquí recurrente resultó condenada al pago de una multa de $ 4.209 y de $ 2.277,98 con más el CER e intereses en concepto de tributos, en los términos de lo previsto en el art. 954 ap. 1 incs. a) y c) del C.A.

VII.- Que el artículo 954 del CA tutela el principio de veracidad y exactitud de la declaración y, en este sentido, sanciona al que, para cumplir una operación de importación o exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con el resultado de la comprobación y que, de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir: a) un perjuicio fiscal y c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere.

Que, cabe destacar que de la Exposición de Motivos del C.A. surge que el legislador ha querido tutelar en el capítulo VII, referido a las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, el principio básico de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera.

Que ello se relaciona directamente con el hecho de que el sistema aduanero, con miras a posibilitar la fluidez y celeridad en el comercio internacional de mercaderías, descansa sobre los principios básicos de “declaración previa” y “despacho en confianza", que exigen precisamente la veracidad y precisión en la declaración comprometida, toda vez que no toda la mercadería que se pretende importar o exportar es objeto de verificación, sino que ello depende del sistema de selectividad, que determina cuáles serán las mercaderías objeto de verificación por parte del servicio aduanero a los efectos de otorgar o no la autorización pertinente a los fines de su introducción a plaza o su salida al exterior. El servicio aduanero confía en que el importador efectivamente importa lo que ha declarado, así como espera que el exportador exporte fielmente lo que ha declarado.

VIII.- Que, por otra parte, corresponde tener presente que es jurisprudencia de la CSJN que el art. 954 del Código Aduanero da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante, salvo los supuestos previstos en la ley o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas, al contrario, la sujeción a tales supuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación en su caso se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan (Subpga SA" sent. 12-5- 92").

IX.- Que, cabe señalar que las diferencias constatadas por el servicio aduanero no fueron discutidas por la recurrente quien manifestó desconocer el número, calidad, estado, peso o precio de los cuadros y que su actuar se limitó a gestionar la importación temporaria de la mercadería, solicitando la eximición de la multa, conforme a los argumentos que funda en su recurso.

Que la responsabilidad infraccional aduanera guarda directa relación con los deberes impuestos por el Código Aduanero, por lo que siendo ello así, la aquí actora no puede desconocer, en su carácter de importador, las responsabilidades que le caben al documentar -como en el caso- la mercadería cuestionada. Por lo tanto, no resultan admisibles sus argumentos relativos a que no “declaró” nada pues no celebró ningún acto jurídico con la Sra. Pilar Cocero remitente de los cuadros, que desconocía el contenido del envió y solo se limitó a solicitar su importación temporaria.

X.- Que teniendo en cuenta entonces que el bien jurídico tutelado por la infracción en trato es la veracidad y exactitud de la declaración aduanera; que el perjuicio fiscal y/o el egreso hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere requeridos por la norma para la configuración de la infracción puede ser real o potencial; que la recurrente no discute la existencia de las diferencias de cantidad (elemento exigible de la declaración aduanera) comprobadas por el servicio aduanero en la cantidad de total de obras de arte y que la infracción de que se trata se configura al momento en que el declarante compromete su declaración ante el servicio aduanero independientemente de toda actividad ulterior del mismo, entiendo que la misma se encuentra configurada. Ello así en tanto las inexactitudes de cantidad comprobadas por el servicio aduanero en cuanto a la cantidad de obras de arte ingresadas al país, pudieron provocar un perjuicio fiscal y/o un egreso hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere.

XI.- Que en virtud de lo expuesto, considero que corresponde confirmar la multa impuesta por la comisión de la

infracción prevista en el art. 954 ap. 1 incs. a) y c) del CA, por la suma de $ 4.209. Con costas a la actora.

XII.- Que en este estado del análisis, corresponde examinar la determinación de la deuda tributaria reclamada a la actora.

Que en relación a los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias la cuestión analizada por la CSJN en la causa "Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte.604155/01) s/ Dirección General de Aduanas" del 26/11/2019, radicó en determinar si la Aduana se encuentra facultada para exigir el pago de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias conforme a lo establecido en las resoluciones generales DGI 3431/91 y 3543/92 luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables esos tributos.

Que en el citado precedente la CSJN ha dicho "9°) Que, al ser ello así –tal como acertadamente se asevera en el dictamen obrante a fs. 223/225- a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177).

10) Que, sobre esa base, cabe concluir que cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal".

Que de acuerdo al pronunciamiento señalado, la DGA carece de facultades para el cobro de los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XIII.- Que en el caso no corresponde la aplicación del CER sobre el tributo, ello por tratarse de un hecho imponible (irregular) anterior a la ley 25.561, y por haberse expresado la deuda tributaria en la corrida de vista (conforme art. 1101 del CA) a fs. 21 en fecha 10/04/2000, con el importe en pesos antes del decreto N° 214/02, por lo que la misma fue pesificada con dicha anterioridad. La aquí actora contestó vista el 06/06/2000 (constancia de fs. 37). Cabe agregar que a fs. 48 el 20/02/2002, se procedió a correr nueva vista en virtud del valor FOB resultante, en virtud de las presentaciones anteriormente realizadas en el expediente.

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 y multa -expresados ambos en pesos-, pues la cantidad a pagar no estaba "expresada en dólares" a la fecha de entrada en vigencia del Dec. 214/02 (arts. 1º y 8º del citado decreto) y la autoridad administrativa no procuró modificar la moneda por las vías administrativas correspondientes

XIV.- Que en este entendimiento, corresponde efectuar la reliquidación de los tributos sin la inclusión del IVA Adicional y del impuesto a las ganancias. A tales efectos, se tiene en consideración la liquidación practicada a fs. 47 de las act. adm.

	%	$
VALOR EN ADUANA		5.300,70

DERECHOS	7%	371,05
ESTADISTICA	0,50%	26,50
BASE IMPONIBLE IVA		5.698,25
IVA	21%	1.196,63
TOTAL $		1.594,19

XV.- Que los intereses de los tributos se devengan conforme lo establecido en el art. 794 del C.A. desde el 17/09/2003 (vencido el plazo diez días posteriores a la notificación de la corrida de vista obrante a fs. 57 del expediente administrativo – de fecha 02/09/2003) hasta la fecha de total y efectivo pago.

XVI.- Que en consecuencia, corresponde confirmar parcialmente la exigencia tributaria, la que se fija en la suma de pesos un mil quinientos noventa y cuatro con diecinueve centavos ($ 1.594,19), con más los intereses previstos en el art. 794 del CA devengados desde el 17/09/2003 hasta la fecha del total y efectivo pago. Asimismo, revocar la exigencia de los rubros IVA Adicional e impuesto a las ganancias y del CER. Con costas según los respectivos vencimientos

Que por ello, VOTO POR:

1.- Confirmar el artículo 1° de la Resolución DE PLA N° 224/05 dictada en la Actuación N° 12036-185-2005 – EAAA 602.764/00, en cuanto condena a Universidad Nacional del Sur por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 incs. a) y c) al pago de una multa de PESOS CUATRO MIL DOSCIENTOS NUEVE ($ 4.209.-). Con costas a la actora.

2.- Confirmar parcialmente el artículo 3° de la resolución apelada en cuanto intima a la actora al pago de tributos, los que se fijan en la suma de PESOS UN MIL QUINIENTOS NOVENTA Y CUATRO CON DIECINUEVE CENTAVOS ($ 1.594,19), con más los intereses previstos en el art. 794 del CA devengados desde el 17/09/2003 hasta la fecha del total y efectivo pago. Revocar la exigencia de los rubros IVA Adicional e impuesto a las ganancias y 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. En el presente caso, la Universidad Nacional del Sur interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PLA N° 224/05 emitida en el Expediente N° 12036-185-2005. Dicha resolución impuso a la universidad una multa de $4.209 y formuló un cargo de $2.277,98 en concepto de tributos, por la presunta comisión de la infracción establecida en los incisos a) y c) del artículo 954 del Código Aduanero. En el presente caso, se constató que la Universidad Nacional del Sur realizó la importación temporal de 15 obras de arte, como se documenta en el DIT N° 00 073 IT04 000069 F. Sin embargo, durante la verificación de la mercadería, realizada debido a la asignación del canal rojo de selectividad a esta operación, el servicio aduanero encontró discrepancias entre las cantidades declaradas en el despacho y las verificadas en el control. Mientras que en el despacho se declararon 15 unidades de obras de arte, la verificación arrojó un total de 29 unidades, según consta en el detalle de fs. 1/16 de las actuaciones administrativas. Como resultado de estas diferencias detectadas, se procedió a realizar la correspondiente liquidación de tributos y la determinación de la multa. Luego de seguir las etapas procesales correspondientes, la universidad recurrente fue condenada al pago de una multa de $4.209 y de $2.277,98, más el CER e intereses, en concepto de tributos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 954 ap. 1 incs. a) y c) del Código Aduanero.

II. En su presentación recursiva, la Universidad relata que invitó a la pintora española Pilar Cocero a exhibir sus obras en Bahía Blanca, acordando únicamente hacerse cargo de los gastos internos de transporte de los cuadros entre Buenos Aires y Bahía Blanca, sin incluir los costos de importación de la mercancía. Sin embargo, la Sra. Cocero despachó los cuadros hacia Bahía Blanca a nombre de la Universidad, sin consultar ni informar al respecto. Ante esta situación, la institución autorizó a la empresa ALL CARGO S.A. a gestionar el trámite aduanero, el cual resultó en la constatación de la infracción y la posterior emisión de la resolución aduanera objeto de apelación.

III. En ese ese contexto, la Universidad sostiene que es ajena a la supuesta infracción aduanera que se le imputa, ya que desconocía los detalles de los cuadros, como su cantidad, calidad, estado, peso o valor. Ante la circunstancia imprevista de que la mercancía se encontraba en la Aduana de Ezeiza a nombre de la Universidad, esta decidió proceder a la importación temporaria con el fin de poder concretar la exposición. Afirma que no realizó ninguna "declaración" en el sentido jurídico, ya que no celebró ningún acuerdo con la remitente de los cuadros, simplemente solicitó la importación temporaria.

IV. Asimismo, la apelante argumenta que la resolución aduanera es arbitraria, producto de un procedimiento basado en constataciones unilaterales y que se prescindió de las defensas planteadas por la Universidad. Alega la violación de los principios de bilateralidad, legalidad y el derecho constitucional a la defensa, y solicita la declaración de nulidad de la resolución aduanera. Asimismo, ofrece pruebas y solicita que se revoque la decisión aduanera, con imposición de costas.

V. Así las cosas, procede señalar que el hecho de que la universidad afirme no haber tenido conocimiento ni participación en la comisión de la infracción aduanera, y que su autorización se limitara a la importación temporaria de las obras despachadas sin su consentimiento previo, es un punto irrelevante para argumentar su inocencia y eximir su responsabilidad.

VI. Por de pronto, debe señalarse que la ausencia del dominio del hecho no tiene entidad necesaria para enervar las responsabilidades que surgen de las obligaciones asumidas en el marco del régimen de importación temporaria ni respecto de su incumplimiento de los deberes de colaboración. Sucede pues que el Derecho Penal y el Derecho Administrativo se fundamentan en principios y objetivos distintos. Mientras que el Derecho Penal se aplica como último recurso por parte de la justicia legal, el Derecho Administrativo se aplica por medio de la justicia particular, donde las sanciones administrativas forman parte de la justicia distributiva y se aplican de acuerdo con los méritos o cargas de cada parte dentro del contexto social. Por lo tanto, la implementación de un régimen sancionador administrativo es necesario para complementar la gestión del interés público y evitar que las partes eludan sus obligaciones administrativas al considerarlas simplemente como costos de sus actividades.

VII. Como en el caso de la sanción aplicada, en el ámbito del Derecho Administrativo, existen sanciones jurídicas que tienen como finalidad proteger el interés público y mantener el orden social. Estas sanciones están diseñadas para corregir comportamientos inapropiados por parte de los obligados por la normativa administrativa, y se aplican de manera distributiva. Efectivamente, las infracciones administrativas están estrechamente relacionadas con los derechos sectoriales y suelen complementar la gestión del interés público, habidas cuentas de que la intervención administrativa se vuelve necesaria para regular estas relaciones y salvaguardar el bienestar general de la sociedad.

VIII. En relación con lo anteriormente expuesto, es importante resaltar que existen claras diferencias entre la Potestad Sancionadora Administrativa (PSA) y la potestad punitiva del Derecho Penal. Estas diferencias surgen de la finalidad que persiguen, los bienes jurídicos que protegen, el tipo de sanciones que aplican y el grado de afectación de los derechos implicados. En el Derecho Penal, la finalidad es proteger el orden social y, en relación al delincuente, buscar un fin retributivo abstracto, expiatorio, correctivo o resocializador. Por otro lado, la PSA no persigue un fin moral, sino que tiene un objetivo eminentemente práctico: garantizar la organización y funcionamiento de diversas actividades sociales. En cuanto a los bienes jurídicos protegidos, el Derecho Penal se enfoca en una variedad de ellos, mientras que el DAS se relaciona con las competencias asignadas a la Administración Pública para cumplir con sus propias finalidades. Por lo tanto, las sanciones administrativas tienen como objetivo asegurar el funcionamiento de la Administración Pública, el cumplimiento de sus tareas o sancionar el incumplimiento de deberes, prohibiciones o mandatos establecidos.

IX. En esa inteligencia, resulta importante destacar que el carácter represivo no es el fundamento de las sanciones administrativas. En contraste con el Derecho Penal, donde se sanciona al delincuente por expresar un desprecio hacia el orden general y la norma, en el ámbito administrativo el infractor es considerado un garante de la subordinación de una acción específica al ordenamiento administrativo. El incumplimiento de deberes conlleva una responsabilidad completa como autor, sin importar las diferentes formas de participación en la infracción.

X. Por lo tanto, al imponer una sanción por el desconocimiento de las regulaciones administrativas, es importante evitar la aplicación de construcciones teóricas propias del campo penal, ya que podrían desconocer la finalidad propia de la PSA. Así, en relación con la subjetividad de la conducta humana, no es necesaria para configurar la actividad sancionatoria administrativa, ya que esta tiene una clara base administrativa. Por lo tanto, la culpa o el dolo no son elementos determinantes de la responsabilidad sancionatoria administrativa, ya que las obligaciones del administrado deben buscarse en la normativa vigente. No se puede condicionar la responsabilidad sancionatoria administrativa a factores externos, como la condición psicológica del autor.

XI. En efecto, las medidas sancionatorias administrativas no tienen el alcance de una pena. Su objetivo no es reprimir la conducta contraria a la ley, como lo haría una pena, sino restablecer el equilibrio afectado por la infracción. Estas sanciones no buscan exclusivamente castigar la actuación irregular del infractor, sino que se centran en la distribución proporcional de bienes de naturaleza pública. Por lo tanto, el objetivo de la sanción administrativa es recuperar el equilibrio afectado y no reparar el daño ni imponer obligaciones o medidas compensatorias.

XII. En tales condiciones puede advertirse que la atribución de responsabilidad en el Derecho Penal depende de tres niveles sucesivos de imputación: imputación objetiva, imputación subjetiva e imputación personal o individual. La imputación objetiva se refiere a la relación causal y al riesgo jurídicamente desaprobado, la imputación subjetiva se refiere al dolo o culpa del autor, y la imputación personal se refiere a la identificación del autor como responsable del delito. Estos tres niveles de imputación son esenciales para garantizar el principio de culpabilidad y proteger los derechos fundamentales de las personas en un Estado de Derecho. Cada nivel tiene su importancia en la imputación del delito y en la determinación de la responsabilidad del autor. En sentido contrario, en el Derecho Administrativo, la causalidad material o física no determina la imputación y responsabilidad administrativa. La cuestión de la imputación en el ámbito administrativo es principalmente normativa, lo que significa que la responsabilidad puede recaer en aquel sujeto que ha provocado un evento o en otro sujeto debido a su situación jurídica particular. Así es que, en el ámbito administrativo, puede haber una infracción sin necesidad de identificar una conducta humana atribuible a un sujeto específico. Visto de ese modo, la responsabilidad administrativa no está sujeta a las causales excluyentes de la acción desarrolladas en la

Teoría del Delito. El enfoque se centra en el incumplimiento objetivo de la obligación establecida por la normativa administrativa. La aplicación de la sanción administrativa no depende de un debate extenso o pruebas detalladas, ya que el objetivo es motivar el cumplimiento del ordenamiento administrativo, habida cuenta de que el objetivo de estas prohibiciones es garantizar el cumplimiento de las normas administrativas debido a la indisciplina de algunos en su cumplimiento.

XIII. En suma, debe advertirse que, en el ámbito administrativo, no se aplica la doctrina del "Dominio del Hecho", que establece la responsabilidad penal de una persona, aunque no sea el autor material de las acciones, sino que tenga control efectivo sobre ellas. Además, la responsabilidad administrativa puede recaer en entidades sin voluntad, habidas cuentas de que, en el ámbito administrativo, la sanción por incumplimiento de una obligación no está condicionada a debates extensos o pruebas detalladas. Todo el andamiaje sancionador administrativo se enfoca en el incumplimiento objetivo de la obligación establecida en la normativa administrativa. La responsabilidad administrativa no se basa en la lesión de un bien jurídico específico, sino en el incumplimiento de las obligaciones establecidas. No se requiere identificar quién cometió la acción indebida ni sus motivos, sino que se centra en el cumplimiento de la normativa administrativa.

XIV. Una forma de marcar las diferencias entre una infracción administrativa y un delito es mediante el análisis de la responsabilidad y la imputación en cada caso. Por ejemplo, consideremos una situación en la que se fiscaliza una obra en construcción y se detecta el incumplimiento de normas de higiene laboral. En este caso, el comitente, que es la persona que encargó la obra, podría ser considerado responsable administrativamente, incluso si actuó con diligencia al contratar a una empresa constructora de reconocida trayectoria y responsabilidad. Sin embargo, si aplicamos los estándares penales, es posible que el comitente no pudiera ser imputado, ya que contratar a una empresa profesional lo libera del deber objetivo de vigilancia y no se le podría atribuir culpa si proporcionó todos los elementos necesarios para realizar el trabajo. En este ejemplo, se evidencia una diferencia en la forma de evaluar la responsabilidad. En el ámbito administrativo, el comitente puede ser considerado responsable por el incumplimiento objetivo de la obligación de garantizar el cumplimiento de las normas de seguridad e higiene laboral, aunque no haya tenido capacidad de controlar directamente la actividad de la empresa constructora. En cambio, en el ámbito penal, se requeriría una mayor implicación personal y culpabilidad para atribuir responsabilidad al comitente.

XV. Por ello, resulta importante destacar que, en el ámbito administrativo, el obligado es garante del cumplimiento de las actividades dentro de los términos de su habilitación. Sin embargo, la responsabilidad administrativa puede ser excusada si el cumplimiento de la obligación impuesta es de imposible realización para cualquier persona en todo tiempo y lugar. El análisis de la responsabilidad administrativa debe ser cuidadoso y justo, evaluando la relación entre el incumplimiento de un deber y la posibilidad razonable de imputar jurídicamente dicho incumplimiento al sujeto regulado. Además, es necesario evitar tanto la impunidad como la excesiva punición, buscando un equilibrio que asegure el cumplimiento de los deberes reglamentados sin restringir indebidamente la libertad de las personas. No todo resultado no deseado puede resultar en una sanción, y las actividades habilitadas, aunque conlleven riesgos, no pueden generar automáticamente responsabilidad por lesiones ocasionadas a situaciones jurídicas protegidas por el ordenamiento jurídico.

XVI. En conclusión, la diferencia entre una infracción administrativa y un delito radica en la forma de evaluar la responsabilidad y la imputación. Mientras que en el ámbito administrativo se enfoca en el cumplimiento objetivo de las obligaciones y la posibilidad razonable de imputar jurídicamente el incumplimiento, en el ámbito penal se requiere una mayor culpabilidad personal para atribuir responsabilidad. El análisis de la responsabilidad administrativa debe buscar un equilibrio entre el cumplimiento de los deberes y la protección de la libertad individual.

XVII.- En consonancia con todo lo anterior dicho, queda fuera de toda duda que el régimen sancionador administrativo prevé casos como el de marras, máxime cuando los argumentos de la apelante resultan ser insuficientes como para conmover el acto administrativo apelado. De lo que se sigue, la responsabilidad administrativa debe ser endilgada en su totalidad a la firma Universidad Nacional del Sur, modificando la determinación tributaria conforme los lineamientos establecidos en los considerandos XII a XV del voto de la vocal preopinante.

Por lo expuesto, voto por:

1.- Confirmar el art. 1° de la Resolución DE PLA N°224/05 dictada en la Actuación N°12036-185-2005 – EAAA 602.764/00, en cuanto condena a Universidad Nacional del Sur al pago de una multa de PESOS CUATRO MIL DOSCIENTOS NUEVE ($4.209.-) por la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, incs. a) y c). Con costas a la actora.

2.- Confirmar parcialmente el art. 3° de la resolución apelada en cuanto intima a la actora al pago de tributos, los que se fijan en la suma de PESOS UN MIL QUINIENTOS NOVENTA Y CUATRO CON DIECINUEVE CENTAVOS ($1.594,19), con más los intereses previstos en el art.794 del CA, devengados desde el 17/09/2003 hasta la fecha del total y efectivo pago. Revocar la exigencia de los rubros IVA Adicional e impuesto a las ganancias y del CER. Costas según los respectivos vencimientos.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Confirmar el artículo 1° de la Resolución DE PLA N° 224/05 dictada en la Actuación N° 12036-185-2005 – EAAA 602.764/00, en cuanto condena a Universidad Nacional del Sur por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 incs. a) y c) al pago de una multa de PESOS CUATRO MIL DOSCIENTOS NUEVE ($ 4.209.-). Con costas a la actora.

2.- Confirmar parcialmente el artículo 3° de la resolución apelada en cuanto intima a la actora al pago de tributos, los que se fijan en la suma de PESOS UN MIL QUINIENTOS NOVENTA Y CUATRO CON DIECINUEVE CENTAVOS ($ 1.594,19), con más los intereses previstos en el art. 794 del CA devengados desde el 17/09/2003 hasta la fecha del total y efectivo pago. Revocar la exigencia de los rubros IVA Adicional e impuesto a las ganancias y 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: 2023.08.24 17:36:57 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 19:18:54 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: 2023.08.24 20:30:56 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: 2023.08.24 20:32:02 -03:00