Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-28867577-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 19 de Marzo de 2024

Referencia: Expte. N° 33.177-A CARGILL S.A.C.I. (Sentencia)

En la ciudad de Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquís y Horacio Joaquín Segura, para resolver en autos caratulados "**CARGILL S.A.C.I. s/recurso de apelación**", expediente N° **33.177-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 20/33vta. la firma **CARGILL S.A.C.I**. (en adelante "CARGILL" o "actora") se presenta, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución 354/2013 (AD SALO), dictada por el Señor Administrador de la Aduana de San Lorenzo el 22 de marzo de 2013, mediante la cual, sobre la base de la infracción estipulada por el artículo 954, ap. 1, inc. *c)* del Código Aduanero (en adelante "C.A."), se resuelve condenar en forma solidaria a la actora y a la despachante de aduana Alicia Victoria Fanjul al pago de un importe igual a $ 762.542, en concepto de multa.

Afirma que, como resultado de su operatoria habitual, el 22 de febrero de 2008 la actora oficializó ante la Aduana de San Lorenzo el permiso de embarque N° 08 057 EC01 001801 J (en adelante "permiso de embarque") a través del cual, bajo la condición de venta CFR (Costo y Flete), se documentaron 5.000 toneladas de aceite de soja con destino a la ciudad de Puerto Cabello, ubicada en la República Bolivariana de Venezuela. No obstante, precisa que, al procederse al embarque de la mercadería el 28 de febrero de 2008, el servicio aduanero constató que la operación no se conformaba con las cantidades efectivamente declaradas y, en razón de ello, decidió rectificar las diferencias correspondientes en el dorso del permiso de embarque. De esta manera, precisa, la carga se terminó cumpliendo el 29 de febrero de 2008 por una cantidad igual a 4.950 toneladas.

Destaca que, como consecuencia de la diferencia mencionada con anterioridad, el 6 de marzo de 2008 la actora procedió a confeccionar en legal tiempo y forma la correspondiente declaración de post-embarque por una cantidad igual a 4.950 toneladas de aceite de soja, cuya copia fue finalmente presentada y recibida por el servicio aduanero el 7 de marzo de 2008. Sin embargo, manifiesta que por un error involuntario de tipeo, el valor total del flete declarado en la declaración de post-embarque mencionada fue informado de

manera incorrecta. De esta manera, en lugar de detallar un importe igual a U$S 242.401,50, se terminaron documentando U$S 401,50. Resalta que debido a esta equivocación, y a los fines de respetar el principio de "despacho en confianza" que debe regir toda operatoria aduanera, aquélla fue inmediatamente puesta en conocimiento del servicio aduanero mediante la Multinota N° 1146, presentada ante la Aduana de San Lorenzo el 25 de marzo de 2008.

Declara finalmente que, a pesar del comportamiento adoptado por la actora, el servicio aduanero dispuso, en primer lugar, la apertura de un sumario por la presunta comisión de la infracción al artículo 954, ap. 1 inc. *c)* del C.A., para luego de haber cumplido con los trámites pertinentes, resolver condenar en forma solidaria a CARGILL y a la despachante de aduana interviniente al pago de una multa igual a $ 762.542.

A los fines de fundamentar su posición con respecto a la inaplicabilidad del art. 954 ap. 1, inc. *c)* del C.A., sostiene que para que la supuesta inexactitud denunciada pueda ser punible, debe tratarse de una "declaración exigible o comprometida"; situación que no se estaría dando en el caso de una declaración post-embarque. Agrega, en efecto, que la presentación "post-embarque" no constituye una "declaración" relativa a una operación o destinación de exportación, sino que representa "[…] *una mera colaboración administrativa para con el Servicio Aduanero a los efectos de facilitar informáticamente el cierre de una misma destinación, con arreglo a la cantidades no embarcadas, a través de una presentación accesoria a la declaración principal*".

Menciona, a su vez, que la infracción aduanera, al gozar de los principios generales que rigen en materia penal, el conjunto de las normas que conforman el derecho aduanero infraccional se encuentra sujeto al principio de tipicidad y, en consecuencia, sólo puede ser considerada infracción aquella conducta que se ajuste exactamente a lo descripto por el tipo penal, sin ser posible la aplicación analógica. A esta observación, la actora adiciona que los principios de legalidad y reserva (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional), además de su vigencia general en toda instancia en que el Estado pretenda ejercer su potestad represiva, tienen expresa consagración en la legislación aduanera a través de los arts. 861 y 894 del C.A. De esta manera, concluye, el error de tipeo cometido en la declaración post-embarque no encuentra adecuación típica en la figura infraccional analizada por no ser un aspecto exigible bajo sanción. Cita jurisprudencia.

De manera complementaria, sustenta *inter alias* que si se tiene en cuenta que el valor del flete declarado en la destinación oficializada era el correcto (U$S 48,97 por tonelada), y que luego en la declaración post-embarque solo se llegaron a modificar en menos las cantidades embarcadas, cabría concluir que de la simple lectura de la propia declaración (que incluye los dos documentos) se debería haber advertido el error cometido al consignar el valor del flete. Consecuentemente, sobre la base de lo estipulado por el art. 959 inc. *a)* del C.A., la inexactitud invocada no debería ser punible. Agrega, a su vez, que la diferencia en cuestión no solo surgiría claramente de la propia declaración aduanera, sino también de su cotejo con la factura de exportación N° 9880-00003799, en la cual se detallan facturadas 4.950 toneladas a un precio unitario de 1.280,21 U$S/TM y un valor de flete de 48,97 U$S/TM.

Añade que la conducta declarada punible no se agota con la sola formulación inexacta de la declaración respectiva ante la autoridad aduanera, ya que la norma requiere que a la transgresión a los principios de veracidad y exactitud de las declaraciones sobre los cuales reposa el sistema aduanero en su conjunto, se

le sume la existencia o posibilidad de producción de alguno de los efectos contemplados en el tipo; entre ellos, el estipulado por el inciso *c),* el cual hace referencia al ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere. De esta manera, aclara que, teniendo en consideración que la condición de venta de la mercadería objeto de la destinación denunciada fue pactada "CFR" (Costo y Flete) , y que el monto del flete había sido específicamente detallado en la factura de exportación, resulta evidente que el error cometido no podía nunca provocar un ingreso o egreso diferente al que correspondía ya que, a pesar de la inexactitud, CARGILL siempre iba a percibir lo efectivamente facturado.

Defiende, a su vez, la necesidad de adoptar en el presente caso un criterio más benigno y de excluir el supuesto analizado por ausencia de reproche penal, debido principalmente a que se declararon en forma veraz todos los elementos imprescindibles de la declaración de información exigible, y a que se trató de un simple error de tipeo detallado en un post-embarque, imposible de pasar desapercibido. De este modo, contrariamente a lo que el servicio aduanero señaló en la resolución cuestionada, menciona el haber logrado demostrar en el presente caso el hecho de no haberse dado el elemento subjetivo correspondiente a la infracción cuestionada. Por consiguiente, aún en el supuesto de considerar que objetivamente existió una inexactitud, agrega que el actuar del declarante no llegó a superar el mínimo de culpa exigido por el principio estipulado a través del art. 902 ap. 1 del C.A.

En forma subsidiaria, solicita la aplicación de lo dispuesto por el artículo 917 del C.A., o la atenuación de la multa mínima sobre la base de lo estipulado por los artículos 915 y 916 del C.A. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de Caso Federal y solicita se revoque las resoluciones apeladas, con costas.

II.- A fs. 44/49 la representación fiscal contesta el traslado y, luego de hacer una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Según su interpretación de los hechos, "[…] *se declaró el importe en concepto de flete de U$S 401,50 y correspondía el importe de U$S 242.441. Dicha infracción fue advertida por el Servicio Aduanero cuando al dorso del OM 1993 SIM dejó constancia que las cantidades se* [*se habían cumplido*] *con diferencia y* [*debía*] *procederse a su rectificación con formalización del post embarque respectivo*". Como consecuencia de ello, afirma que al haber pasado inadvertida la inexactitud, se hubiera podido producir un perjuicio fiscal por los reintegros a percibir en demasía y, por consiguiente, se hubiera vulnerado el bien jurídico protegido por le art. 954 inc. *c)* del C.A. Agrega que con respecto al esquema adoptado en reemplazo del propuesto por el art. 166 bis de la Ley de Aduana, el Código Aduanero mantiene para los delitos la exigencia del dolo o culpa en la conducta punible, mientras que con relación a las infracciones, el principio aplicable consiste en afirmar que "*con la transgresión ya se produce su tipificación*". Si bien la responsabilidad emergente recibe un tratamiento específico, manifiesta que se permite la no aplicación de la pena en diferentes supuestos (cita, a título de ejemplo, el art. 902 ap. 1 del C.A.).

En cuanto a la defensa esgrimida con respecto a la evidencia o imposibilidad de que el error se torne imposible de pasar inadvertido, pudiéndose comprobar su existencia a simple vista, aclara que lo manifestado no es eximente de responsabilidad toda vez que, al declarar el valor FOB, la actora estaría pretendiendo generar una cierta confusión con relación a la cuestión planteada a través de la imputación de un simple error formal en el permiso.

A su vez, luego de transcribir los artículos 321 y 322 del C.A., señala, en primer lugar, que, si bien el apartado 1 del artículo 322 prevé, para los casos donde se haya asignado el canal verde, que se pueda proceder a la rectificación correspondiente hasta el libramiento de la mercadería, en el presente caso el mencionado libramiento habría tenido lugar con anterioridad a la presentación correspondiente. En segundo lugar, destaca que si bien el apartado 2 del art. 322 permite la rectificación aún con posterioridad al libramiento, toda vez que no se haya embarcado la mercadería con destino al exterior, en el caso *sub examine* esto último también se habría llevado a cabo con anterioridad a la presentación. Finalmente, afirma que el apartado 3 del artículo 322 no sería aplicable en aquellos supuestos donde fuera confirmada una infracción.

Por otra parte, con posterioridad a haber transcripto el primer párrafo del artículo 954 del C.A., sostiene que "[…] *la conducta cuyo reproche se ha buscado está inserta en el universo punitivo* [*de la mencionada disposición*], *por cuanto se documentó FALSAMENTE en la órbita de una exportación. Si hubiese pasado inadvertida, además de haberse cobrado reintegros por demás, se* [*hubiera*] *mantenido impune el pago de derechos por menos*". A los fines de sustentar su posición, cita jurisprudencia y termina por afirmar que "[…] *el bien jurídicamente protegido* [*sería*] *la veracidad y exactitud de la declaración sobre la cual reposa todo el sistema de control en cabeza de mi mandante. Por ello, la norma aludida apunta directamente a la "…declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación…", circunstancia acaecida en el caso* sub examine". Cita jurisprudencia.

En lo que respecta al argumento subsidiario invocado por la actora sobre la base de lo estipulado por el art. 917 del C.A., destaca que a los fines de que la rectificación correspondiente pueda surtir todos sus efectos jurídicos, la inexactitud debió haber surgido de la simple lectura de la declaración y documentación complementaria. Afirma, no obstante, que esta circunstancia no se verifica en el caso bajo análisis. Resalta, a su vez, que para lograr una reducción del 75% del importe mínimo de la multa, el interesado debió haber comunicado por escrito la existencia de la infracción aduanera correspondiente ante el servicio aduanero con anterioridad a que éste último, por cualquiera de los medios disponibles, lo hubiera advertido. Sin embargo, esta condición tampoco se pudo constatar en el caso *sub examine*, ya que la diferencia fue detectada previamente por el servicio aduanero. Cita jurisprudencia.

Con relación a la conducta reprochada al despachante de aduana involucrada en la presente causa, luego de citar una serie de casos jurisprudenciales donde se destacan sus funciones y responsabilidades frente a su mandante y al servicio aduanero, resalta que aquélla no habría probado de manera alguna el cumplimiento de las obligaciones a su cargo y, como resultado de ello, no podría ser eximida de responsabilidad. Agrega que, a los fines de poder librarse de las consecuencias de los hechos que se cometan en las diferentes operaciones, el agente en cuestión debió haber acreditado la existencia de órdenes expresas por parte del importador. A título complementario, la representación fiscal transcribe lo estipulado por los arts. 902 y 908 del C.A.

Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de Caso Federal y solicita se rechace la apelación interpuesta, confirmando las resoluciones apeladas, con costas.

III.- A fs. 56 se declara la cuestión de puro derecho y se elevan los autos a consideración de la Sala "G", que los pasa a sentencia a fs. 89.

IV.- Mediante el examen de las actuaciones descriptas con anterioridad, se observa la necesidad de determinar, en primer lugar, si los actos imputados a la actora pueden ser considerados como una clara manifestación de una declaración inexacta y, como consecuencia de ello, ser objeto de la sanción correspondiente, sobre la base de lo estipulado por el art. 954, ap. 1, inc. *c)* del C.A. En caso de haber concluido que los acontecimientos bajo examen puedan ser encuadrados dentro de la disposición mencionada, se establecerá si los presupuestos necesarios para la aplicación de lo dispuesto por los arts. 959 inc. *a)*, 915, 916 y 917 del C.A, oportunamente invocados por la actora, pueden ser finalmente constatados. Para ello, en un primer momento se llevará a cabo una descripción sucinta de los hechos involucrados, para luego centrar la atención sobre la determinación de la naturaleza jurídica, el alcance y posterior aplicación de las disposiciones mencionadas.

V.- Gracias a los elementos de prueba oportunamente presentados por la actora, se constata que, como resultado de su operatoria habitual, el 22 de febrero de 2008 oficializó ante la Aduana de San Lorenzo el permiso de embarque N° 08 057 EC01 001801 J (en adelante "permiso de embarque") a través del cual, bajo la condición de venta CFR (Costo y Flete), se documentaron 5.000 toneladas de aceite de soja con destino a la ciudad de Puerto Cabello, ubicada en la República Bolivariana de Venezuela. No obstante, al procederse al embarque de la mercadería el 28 de febrero de 2008, el servicio aduanero constató que la operación no se conformaba con las cantidades efectivamente declaradas y, en razón de ello, decidió rectificar las diferencias correspondientes en el dorso del permiso de embarque. De esta manera, la carga se terminó cumpliendo el 29 de febrero de 2008 por una cantidad menor igual a 4.950 toneladas.

Como consecuencia de la diferencia mencionada con anterioridad, el 6 de marzo de 2008 la actora procedió a confeccionar la correspondiente declaración de post-embarque por una cantidad igual a 4.950 toneladas de aceite de soja, cuya copia fue finalmente presentada y recibida por el servicio aduanero el 7 de marzo de 2008. Sin embargo, por un error de tipeo, el valor total del flete declarado en la declaración de post-embarque mencionada fue informado de manera incorrecta. De esta forma, en lugar de detallar un importe igual a U$S 242.401,50, se terminaron documentando U$S 401,50. Esta equivocación, no obstante, fue inmediatamente puesta en conocimiento del servicio aduanero mediante la Multinota N° 1146, presentada ante la Aduana de San Lorenzo el 25 de marzo de 2008.

VI.- Para la representación fiscal, la divergencia en el costo del flete informado representó una manifestación clara de una declaración inexacta, de acuerdo con lo estipulado por el art. 954, ap. 1 inc. *c)* del C.A. De haber pasado inadvertida la inexactitud, se hubiera podido producir un perjuicio fiscal por los reintegros a percibir en demasía y, como resultado de ello, se hubiera vulnerado el bien jurídico tutelado por la disposición mencionada. Con respecto al esquema adoptado en reemplazo del propuesto por el art. 166 bis de la Ley de Aduana, agrega que el Código Aduanero mantiene para los delitos la exigencia del dolo o culpa en la conducta punible, mientras que con relación a las infracciones, el principio aplicable consiste en afirmar que "*con la transgresión ya se produce su tipificación*". Finalmente sostiene que la conducta bajo examen se encuentra inserta en el universo punitivo del art. 954 del C.A., por cuanto se documentó falsamente en la órbita de una exportación. Si hubiese pasado inadvertida, además de haberse cobrado reintegros por demás, se hubiera mantenido impune el pago de derechos por menos.

VII.- Sin embargo, a los fines de determinar si el comportamiento imputado a la actora pueda o no ser finalmente catalogado como una declaración inexacta, ciertas observaciones concernientes al alcance del

art. 954 del C.A. deben ser previamente presentadas. Según lo estipulado por los términos invocados de la disposición menciona "[*e*]*l 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* […] *c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de la diferencia* […]".

VIII.- En lo que respecta a la hermenéutica a tener en cuenta para la determinación del alcance de la disposición bajo examen, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante "CSJN") ha tenido oportunidad de resaltar que las leyes deben ser interpretadas de forma tal que se evite darles un sentido que coloque en pugna sus disposiciones, y se adopte finalmente como pertinente aquél que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 304:794; 315:929; 315:942, entre muchos otros). A esta primera constatación, habitualmente se le añade que el alcance de las leyes tributarias debe determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 307:871; 315:929; 315:942).

IX.- A su vez, en cuanto al bien jurídico finalmente tutelado por la disposición bajo análisis, la CSJN ha llegado a señalar que el art. 954 del C.A. "[…] *da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante – salvo los supuestos previstos en la propia 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 Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tienden a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan*" (Fallos: 315:942).

X.- No obstante, la configuración del tipo definido por el art. 954 del C.A. no solo presupone la constatación de una declaración inexacta, sino que a su vez la mencionada falsedad debe acarrear la producción o potencialidad de producir, de pasar inadvertida, alguna de las consecuencias perjudiciales finalmente mencionadas a través de sus incisos *a)*, *b)* o *c)*. En este sentido, la CSJN ha remarcado en su oportunidad que la conducta declarada punible a través de la disposición bajo análisis no se agota con la sola formulación inexacta de la declaración respectiva ante la autoridad aduanera, ya que la norma requiere que a la transgresión de los ya mencionados principios de veracidad y exactitud de las declaraciones, se le sume la existencia o la posibilidad de producir un daño (Caso *Ferry Líneas Argentinas SA*, CSJN, 17/6/1986).

De esta manera, para que una conducta en particular pueda ser finalmente sancionada sobre la base de lo dispuesto por el art. 954 ap. 1 inc. *c)* del C.A., los siguientes elementos del tipo infraccional deberían ser claramente identificados: a) se debe estar en presencia de una declaración que difiera con lo resultante de la comprobación efectuada por el servicio aduanero y; b) la mencionada diferencia, en caso de pasar inadvertida, deba producir, o tenga la potencialidad de producir, un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere. La efectiva aplicación de la sanción estipulada por el art. 954 del C.A. sin la constatación de alguno de los elementos

mencionados con anterioridad implicaría una clara violación del principio de legalidad, fundamento del derecho penal y piedra angular del esquema infraccional aduanero.

XI.- La aplicación del tipo infraccional del art. 954 del C.A. al caso bajo análisis implica necesariamente determinar, en primer lugar, si el post-embarque donde se detalló en forma incorrecta el importe correspondiente al flete puede ser efectivamente considerada como una "declaración" que cuente con las características necesaria para configurar una infracción de declaración inexacta. Al tomar en consideración las diferentes disposiciones involucradas, las definiciones o caracterizaciones del instrumento de post-embarque son variadas. De acuerdo con el texto del art. 346 del C.A., el mencionado instrumento constituiría un mero *aviso* efectuado por el exportador al servicio aduanero con la finalidad de constatar la cantidad de la mercadería finalmente embarcada. No obstante, la reglamentación actualmente vigente sobre operaciones de exportación (Resolución General AFIP N° 1921/05 (1.1.3)) lo define como "*la declaración que efectúa el exportador o su representante ante el servicio aduanero cuando la cantidad de unidades de comercialización de las mercaderías y/o bultos efectivamente embarcados difieran de los declarados en la solicitud de destinación de exportación*".

En cuanto a la jurisprudencia, el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante "TFN") ha mantenido una postura constante y uniforme tendiente a considerar al post-embarque como *un instrumento que integraría la declaración efectuada originariamente* y cuya finalidad perseguida no sería la de documentar una operación diferente de exportación que sustituya la anterior, sino la de modificar, a través de una corrección, los datos que se vinculan con la cantidad de mercadería objeto de la operación. De esta manera, para el TFN el post-embarque debería ser considerado como un complemento de la declaración efectuada en ocasión de registrar la solicitud de destinación de exportación, y no una sustitución de aquélla (*YPF c. Dirección General de Aduanas s. Apelación* (expediente: 15.412-A), sentencia del 9 de diciembre de 2003; *YPF c. Dirección General de Aduanas s. Apelación* (expediente:15.415-A), sentencia del 10 de diciembre de 2003; *Aluar Aluminio S.A. y otro c/DGA s/recurso de apelación* (expediente: 21.220-A), sentencia del 30 de septiembre de 2008; *Schlumberger Argentina S.A. c/DGA s/apelación* (expediente: 19.440-A) y su acumulado *Togni, Carlos c/DGA s/apelación* (expediente: 19.658-A), sentencia del 9 de noviembre de 2012). La CSJN, por su parte, a pesar de haber generalmente considerado al instrumento de post-embarque como una *documentación complementaria* a la declaración efectuada en forma originaria, jamás puso en tela de juicio el hecho de que las diferencias entre la información detallada en el mencionado post-embarque y la verificación efectuada por el servicio aduanero pudieran desembocar en la constatación de una declaración inexacta (*Petrobras Energía S.A. (TF 21.509-A) c/DGA*, sentencia del 6 de marzo de 2014; Fallos: 339:1400 y 340:236).

Sobre la base de la información detallada precedentemente, nos parece por demás difícil no poder considerar a la declaración de post-embarque como un instrumento apto para desencadenar la infracción estipulada por el art. 954 del C.A. En efecto, se trata de un documento mediante el cual el exportador o su representante informa al servicio aduanero toda diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación de exportación inicial y las cantidades efectivamente embarcadas. Para ello, no solo se detallan en el instrumento de post-embarque las diferencias mencionadas con anterioridad, sino que también se reingresa, a través del Sistema Informático Malvina (en adelante "MIS"), toda la información referente a la exportación y previamente estipulada en la declaración inicial, obteniendo de esta manera un nuevo cálculo de los importes correspondientes en concepto, por ejemplo, de retenciones. Así, como bien tuvo

oportunidad de resaltarlo el TFN en varias ocasiones, el instrumento de post-embarque formaría parte o integraría la declaración originaria ya que, en lugar de generar una nueva operación de exportación que reemplace la anterior, dicho documento tendría como principal objetivo el detallar una modificación que complemente lo estipulado por la declaración inicial.

XII.- Si la declaración de post-embarque es finalmente susceptible de desencadenar una declaración inexacta, a los fines de constatar el primer elemento del tipo infraccional estipulado por el art. 954 del C.A., una diferencia entre lo detallado en el documento bajo análisis y lo verificado por el servicio aduanero debe ser constatada. De acuerdo con la jurisprudencia del TFN, la mencionada diferencia podría llegar a surgir tanto de la comprobación física como de la verificación documental llevada a cabo por el servicio aduanero (*Papelera Tucumán S.A. v. D.G.A.* (expediente: 24.383-A), sentencia del 15 de abril de 2009). No obstante, no configuraría el tipo infraccional estipulado por el art. 954 del C.A. la constatación de una diferencia entre la declaración comprometida formulada por el declarante y la consignada en la documentación complementaria adjunta a la destinación (*Pasa Petroquímica Argentina S.A. v. ANA* (expediente: 7118-A), sentencia del 17 de octubre de 1994). En el caso bajo análisis, sobre la base de los elementos de prueba presentados oportunamente por cada una de las partes, se puede constatar que en la declaración de post-embarque se detalló un importe diferente (U$S 401,50), en concepto de flete, al especificado en el permiso de embarque correspondiente (U$S 242.401,50). De esta manera, al comprobar una diferencia mediante una verificación documental, el primer elemento del tipo infraccional en examen quedaría claramente configurado.

XIII.- Finalmente, a los fines de determinar si el accionar de la actora terminó por cristalizar una declaración inexacta, según lo estipulado por el art. 954 ap. 1 inc. *c)* del C.A., resta verificar la existencia del segundo elemento del tipo infraccional; esto es si la diferencia constatada, en caso de pasar inadvertida, pueda producir, o tenga la potencialidad de producir, un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere. Como bien se ha resaltado con anterioridad, la CSJN ha llegado a afirmar que, mediante la disposición bajo análisis, se "[…] *da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante, salvo los supuestos previstos en la propia ley, o del control que pueda efectuar el servicio aduanero*" (Fallos: 315:942, nosotros resaltamos).

En lo que respecta específicamente al alcance del art. 954 ap. 1 inc *c)* del C.A., el mencionado Tribunal ha sostenido la imposibilidad de dejar de ponderar que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, cometido para el cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas (Fallos: 321:1614). "*Es desde esta amplia perspectiva,* [continúa afirmando] *que excede los fines estrictamente recaudatorios – tutelados por el inciso a) del art. 954 – y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado* […], *como debe apreciarse lo establecido por el inciso c) del* [art. 954 del C.A.], *cuyo texto, por lo demás, no autoriza una interpretación contraria puesto que se refiere a importes distintos de lo que efectivamente correspondieren – con lo cual obviamente abarca tanto a las diferencias en más como a las en menos – ya sea que se trate de operaciones o destinaciones de importación o de exportación*" (*ibidem*.). Sobre la base de lo mencionado con anterioridad, se desprende con suma claridad en el caso *sub examine* que la diferencia constatada entre

lo detallado en concepto de “costo de flete” en la declaración de post-embarque y lo efectivamente facturado *habría podido desembocar* en el ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar menor al que efectivamente correspondiere; todo ello, con prescindencia del comportamiento que *a posteriori* hayan podido mantener tanto la parte actora como el organismo aduanero. De esta manera, en virtud de los elementos de prueba presentados por cada una de las partes, en el presente caso se encontrarían identificados los elementos del tipo infraccional descripto por el art. 954 ap.1 inc. *c)* del C.A. (ver considerando n° X *ut supra*) y, por consiguiente, se estaría en presencia de una declaración inexacta.

XIV.- En línea con lo señalado, se debe insistir en 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. Tal es 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[1].

XV.- Por ello, puestos las cosas en su recto quicio, se advierte que es innecesario hacer un examen relativo a las razones que motivaron el incumplimiento del deber legal.

XVI.- Así las cosas, encuentro que la justa 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. 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 deben ser observadas por los gobernados. Es, así, la modalidad *justicia* que, a través de la ley, fija las reglas de comportamiento que deben 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[2]. 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 se refiere a una justicia atinente a los comportamientos o a las conductas impuestas por el poder público a los ciudadanos de un Estado, sino a 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 a cada uno lo suyo*”, y se serviría, para ello, del sistema de justicia distributiva.

XVII.- De esta manera, cabe consignar que la dinámica que caracteriza esta tipología de justicia se basa 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 debe recibir una cuota en proporción a su mérito respectivo.

XVIII.- 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 esa perspectiva, 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.

XIX.- Así las cosas, para el caso conviene también destacar que, obviándose la culpabilidad, el modelo sancionatorio administrativo 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 (BECK, Ulrich, *Risiko-Gesellschaft. Auf dem Weg in eine andere Moderne, Suhrkamp*, Frankfurt am Mein, 1986; *ibidem*., *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 the State”, *Socialist Law Review*, núm. 95, 1987, pp. 61-89).

XX.- 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 (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).

XXI.- De ello se sigue que el modelo sancionador administrativo y el modelo penal persiguen objetivos distintos. 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[3]. Esta reglamentación mira al futuro pretendiendo que no se vuelva a incumplir la norma regulatoria. 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.

XXII.- 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[4]. 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.

XXIII.- Consecuentemente, 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.

XXIV.- Así, 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[5]. 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.

XXV.- 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.

XXVI.- 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.

XXVII.- 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.

XXVIII.- 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.

XXIX.- 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.

XXX.- Frente a la constatación de una declaración inexacta, sobre la base de lo estipulado por el art. 954 ap.1 inc. *c)* del C.A., se analiza a continuación si, de acuerdo con lo manifestado oportunamente por la actora, el autor de la mencionada declaración puede ser eximido de la correspondiente sanción sobre la base de lo dispuesto por el art. 959 inc. *a)* del C.A. Según lo estipulado por la mencionada disposición, "[*e*]*n cualquiera de las operaciones o de las destinaciones de importación o de exportación, no será sancionado el que hubiere presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno de los siguientes supuestos: a) la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración* […]".

XXXI.- En lo que respecta a la hermenéutica a tener en cuenta con la finalidad de determinar el alcance de la disposición transcripta, la CSJN ha tenido oportunidad de resaltar que la primera regla de interpretación consiste en dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167; 302:973; 308:1754 y 312:1098, entre otros), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796), y cuando la norma no exija esfuerzo de interpretación, debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por aquella (Fallos: 311:1042). Por otra parte, la CSJN ha sostenido que la inconsecuencia, la falta de previsión o la omisión voluntaria no se suponen en el legislador y por esto se reconoce como principio que la leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones (Fallos: 300:1080), en tanto cuando la ley emplea determinados términos u omite, en su caso concreto, hacer referencia a un aspecto, es la regla más segura de exégesis la de que esos términos o su exclusión no son superfluos, sino que se ha realizado ello con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos: 299:167).

XXXII.- A los fines de determinar el alcance del art. 959 inc. *a)* del C.A. sobre la base de las directivas interpretativas mencionadas con anterioridad, la CSJN ha presentado una distinción entre lo estipulado por los arts. 225 y 322 del C.A., por un lado, y lo establecido por la disposición bajo análisis, por el otro. Mientras que mediante los dos primeros supuestos, el servicio aduanero se encontraría habilitado a autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera *cuando la inexactitud fuera comprobable* <u>*de su simple lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella*</u>, en el caso del art. 959 inc. *a)* del C.A., la constatación de una declaración inexacta no sería sancionable en circunstancias donde *la inexactitud fuera comprobable* <u>*de la simple lectura de la propia declaración*</u>. Si

en los supuesto de los arts. 225 y 322 del C.A., se autoriza el empleo de los *documentos complementarios* a la declaración aduanera, para el art. 959 inc. *a)* del C.A., la inexactitud debería ser constatada *de la sola lectura de la declaración en cuestión*.

XXXIII.- En virtud del alcance textual otorgado a la disposición bajo examen, la CSJN llegaría a desestimar su aplicación en aquellas circunstancias donde la inexactitud de la declaración hubiera sido identificada gracias a la comparación de lo detallado de manera inexacta en la declaración de post-embarque y la constancia del cumplido en el anverso de la declaración de exportación para consumo (*Petrobras Energía S.A. (TF 21.509-A) c/DGA*, sentencia del 6 de marzo de 2014; Fallos: 340:236). En cambio, en aquellos casos donde la inexactitud de la declaración de post-embarque surgiera de manera evidente de su simple lectura, sin la necesidad de acceder a otros documentos complementarios, la misma Corte Suprema determinaría que las circunstancias bajo análisis encuadrarían dentro de lo estipulado por el art. 959 inc. *a)* del C.A. y, por consiguiente, el autor de la declaración inexacta no sería pasible de la sanción estipulada por el art. 954 ap. 1 inc. *c)* del mismo cuerpo normativo (Fallos: 339:1400).

XXXIV.- Al analizar los hechos involucrados en el caso *sub examine*, se observa que la inexactitud de la declaración de post-embarque con respecto al valor total del flete declarado (U$S 401,50, en lugar de U$S 242.401,50) no sería "[…] *comprobable de la propia lectura* […]" del documento bajo examen. En efecto, la constatación de la diferencia solo podría llevarse a cabo a partir de un conocimiento previo del negocio involucrado y de una comparación entre lo detallado en la declaración de post-embarque, por un lado, y lo especificado en el permiso de embarque o en la factura correspondiente, por el otro. Así, sobre la base de lo decidido por la CSJN en los precedentes mencionados con anterioridad, en el presente caso la inexactitud de lo declarado no surgiría de la simple lectura del documento involucrado y, por consiguiente, no podría ser incluido dentro del supuesto detallado por el art. 959 inc. *a)* del C.A.

XXXV.- Al no haberse podido aplicar al caso bajo examen lo estipulado por el art. 959 inc. *a)* del C.A., se examina a continuación el argumento presentado por la actora vinculado con lo estipulado por el art. 917 del C.A. De acuerdo con el texto de la mencionada disposición, reformada mediante la Ley 25.986, "[*e*]*l importe mínimo de la multa que correspondiere en una infracción aduanera se reducirá en un setenta y cinco por ciento y, sin necesidad de proceder a la apertura del sumario, aplicará dicha sanción y se dispondrá la pertinente rectificación, cuando el responsable comunicare por escrito la existencia de la misma ante el servicio aduanero con anterioridad a que: a) Este por cualquier medio lo hubiere advertido; o b) En el trámite del despacho se hubiera dado a conocer que la declaración debiera someterse al control documental o a la verificación de la mercadería*". En su segundo apartado, se agrega que "[*l*]*a reducción de pena procederá aun cuando la comunicación se hiciera con posterioridad al libramiento de la mercadería, siempre que no hubiere en curso un proceso de inspección aduanera o impositiva y el servicio aduanero pudiere constatar la inexactitud, en los plazos y con las formalidades que establezca la reglamentación*". Finalmente, a través de su tercer y último apartado, se aclara que [*l*]*a reducción de pena no procederá en los supuestos en los cuales la infracción consistiera en el mero incumplimiento de los plazos acordados para la realización de determinadas destinaciones u operaciones"*.

Mediante el art. 1° del Decreto 142/2010, se reglamentó el art. 917 ap. 2 del C.A. de la siguiente manera: "[*a*] *los fines de lo previsto en el Artículo 917, apartado 2 del Código Aduanero (Ley Nº 22.415 y sus*

modificaciones): 1. El plazo para la comunicación de una infracción aduanera será de TREINTA (30) días contados a partir de la fecha de libramiento de la mercadería; 2. El responsable deberá aportar elementos de juicio suficientes que permitan al servicio aduanero constatar fehacientemente la inexactitud comunicada, sea por disponer aún de la mercadería, de muestras que acrediten su correspondencia respecto de la declaración aduanera involucrada o de documentación vinculante - literatura técnica original; manuales; planos; fotografías o elementos de juicio similares -".

XXXVI.- A partir de la reforma implementada a través de la Ley 25.986, cuyo texto fue finalmente publicado en el Boletín Oficial el 5 de enero de 2005, la versión actual del instituto de la autodenuncia regulado a través de la disposición bajo análisis establece la posibilidad, a favor del administrado, de presentarse espontáneamente ante la autoridad aduana a los fines de informar un error en alguna de sus operaciones vinculadas a la exportación o importación de mercaderías. Como resultado de ello, se logra premiar al infractor que termina por inclinarse ante la ley, mediante una reducción en un 75% del importe mínimo de la multa aplicable y la no apertura del sumario correspondiente. No obstante, para que el acto de autodenuncia pueda desplegar los efectos jurídicos previstos por la norma jurídica, la presentación debe caracterizarse por su espontaneidad y la operación aduanera involucrada no debe encontrarse sometida a un proceso de inspección. En efecto, como bien lo mencionó la CSJN en su oportunidad, "[…] *el beneficio de la reducción de la pena, previsto en la norma para los casos conocidos como de "autodenuncia", procede únicamente cuando se den los recaudos de espontaneidad expresamente provistos en el precepto citado. Esta espontaneidad resulta manifiesta, según se desprende de las previsiones del legislador* […] *cuando el responsable se anticipa al servicio aduanero, antes que se realicen actividades que permitan comprobar la inexactitud, pone en su conocimiento la existencia de una diferencia*" (Fallos: 315:919). Por consiguiente, de acuerdo con el primer apartado del art. 917 del C.A., la presentación debe ser realizada con anterioridad a que la Aduana hubiere advertido por cualquier medio la irregularidad denunciada y previo al otorgamiento del canal de selectividad. A su vez, a través de lo estipulado por su nuevo apartado, los beneficios de la norma surtirán todos sus efectos aun cuando la comunicación se hiciera con posterioridad al libramiento de la mercadería, siempre que no se hayan verificado, en forma acumulativa, los siguientes dos requisitos: **a)** que no hubiere en curso un proceso de inspección aduanera o impositiva y; **b)** que el servicio aduanero pudiere constatar la inexactitud, en los plazos y con las formalidades que establezca la reglamentación.

XXXVII.- Al analizar los hechos involucrados en el presente caso, si la declaración de post-embarque, cuyo monto correspondiente al costo de flete había sido ingresado de forma incorrecta, fue transmitida el 7 de marzo de 2008, la Multinota N° 1146 mediante la cual se notifica a la Aduana de San Lorenzo del error cometido fue finalmente presentada el 25 de marzo de 2008, solo dieciocho días *a posteriori* del primer acto afectado de inexactitud. A su vez, a través de la actuaciones administrativas correspondientes, no se llega a verificar que en el presente caso se pueda constatar, entre las fechas mencionadas, una situación que pudiera llegar a desembocar en un proceso de inspección aduanera o impositiva. De esta manera, la autodenuncia llevada a cabo el 25 de marzo de 2008 cumplió con todas las condiciones estipuladas por el art. 917 ap. 2 del C.A. y, por consiguiente, tanto la actora como la despachante de aduana Alicia Victoria Fanjul se encontrarían beneficiadas de la reducción de la multa detallada en la Resolución 354/2013 (AD SALO).

En lo que respecta al Decreto 142/2010, el plazo estipulado no sería aplicable a los hechos involucrados

en el presente caso. En efecto, mientras que la declaración de post-embarque en cuestión y la Multinota N° 1146 fueron elaboradas y finalmente presentadas ante la Aduana de San Lorenzo durante el año 2008, el mencionado Decreto se publicó en el Boletín Oficial el 02 de febrero de 2010. En este sentido, cabe recordar lo mencionado por el TFN en el caso *Aluar Aluminio Argentino S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación* donde tuvo oportunidad de afirmar que "[…] *no* [*era*] *óbice para considerar procedente la autodenuncia el plazo establecido por el Dto 142/10 (B.O. 2-2-2010) - reglamentario del art. 917 del CA,* […] *en razón de que a la fecha de la presentación de la nota de solicitud de rectificación (6-9-04) el citado decreto no estaba vigente, por lo que no corresponde aplicarlo retroactivamente*" (*Aluar Aluminio Argentino S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación* (expediente: 25.712-A), sentencia del 17 de agosto de 2011).

Ante la efectiva aplicación de lo dispuesto por el art. 917 ap. 2 del C.A., resulta innecesario tratar las demás cuestiones planteadas por la actora, vinculadas con lo estipulado por los arts. 915 y 916 del C.A.

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

1) Confirmar parcialmente lo estipulado por el art. 1° de la Resolución 354/2013 (AD SALO), dictada por el Señor Administrador de la Aduana de San Lorenzo el 22 de marzo de 2013, mediante la cual se condena a CARGILL y a la despachante de aduana Alicia Victoria Fanjul al pago de una multa, sobre la base de lo determinado por el art. 954 ap. 1 inc. *c)* del C.A., declarando que el importe de la misma asciende a la suma de $ 190.635,5, por aplicación del art. 917 del C.A., de conformidad con lo expuesto a partir del considerando XXXV.

2) Imponer las costas a las partes conforme los respectivos vencimientos, que se estiman en un 25% a cargo de la actora y en un 75% a cargo de la demandada.

Los Dres. Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura dijeron:

Que adhieren en lo sustancial a la normativa y jurisprudencia que derivan en la parte resolutiva del voto del Dr. Licht.

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

1) Confirmar parcialmente lo estipulado por el art. 1° de la Resolución 354/2013 (AD SALO), dictada por el Señor Administrador de la Aduana de San Lorenzo el 22 de marzo de 2013, mediante la cual se condena a CARGILL y a la despachante de aduana Alicia Victoria Fanjul al pago de una multa, sobre la base de lo determinado por el art. 954 ap. 1 inc. *c)* del C.A., declarando que el importe de la misma asciende a la suma de $ 190.635,5, por aplicación del art. 917 del C.A., de conformidad con lo expuesto a partir del considerando XXXV.

2) Imponer las costas a las partes conforme los respectivos vencimientos, que se estiman en un 25% a cargo de la actora y en un 75% a cargo de la demandada.

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

[1]

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.

[2]
En orden a ello, cabe destacar que la exigencia de culpabilidad es propia de la filosofía liberal que signó 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 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 el cual 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.

[3]
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.

[4]
Así, por ejemplo, una empresa podría ser sancionada por no cumplir con las normas de higiene laboral aun cuando ningún trabajador sufriera un percance.

[5]
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: 2024.03.19 09:13:15 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: 2024.03.19 12:08:13 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: 2024.03.19 13:01:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.19 13:01:42 -03:00