Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 6 de marzo de 2014.

Vistos los autos: "Petrobras Energía SA (TF 21.509-A) c/ Dirección General de Aduanas".

Considerando:

1°) Que los antecedentes y las circunstancias fácticas de la causa han sido adecuadamente reseñados en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal. Asimismo, el Tribunal comparte lo expresado en tal dictamen en lo referente a la procedencia formal del recurso extraordinario. Por lo tanto, a fin de evitar reiteraciones innecesarias, se dan por reproducidos los términos de los puntos I a IV del mencionado dictamen.

2°) Que, de manera preliminar, cabe recordar que esta Corte reiteradamente ha señalado que el bien jurídico tutelado por el artículo 954 del Código Aduanero —que sanciona las declaraciones inexactas—, es, según su Exposición de Motivos, el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería objeto de una operación o destinación aduanera, pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación, reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 315:929; 321:1614; 325:786, 830 y 333:300, entre otros).

3°) Que en el sub lite la cámara coincidió con el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto a que al documentarse la declaración post embarque "se configuró la infracción tipificada

por el artículo 954, inciso c del C.A. habida cuenta que se presentó una declaración que difirió con el cumplido asentado en el reverso del permiso de embarque original, y que podría haber ocasionado el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, puesto que la declaración post embarque es parte del trámite de toda operación" (fs. 121).

Sin embargo, el tribunal de alzada tras destacar que en la presente causa "no hay duda" de que al documentar la declaración post embarque se configuró aquella infracción, revocó el pronunciamiento que había confirmado la resolución sancionatoria por juzgar que resultaba aplicable al caso el artículo 959, inciso a, del Código Aduanero.

Sustentó tal afirmación en que "...si bien de la norma citada pareciera que sólo son eximidos de punición los casos en que el error surja de la misma declaración, sin necesidad de recurrir al auxilio de otro tipo de documentación..." o a una investigación más exhaustiva "...lo normado en el artículo 321 y ss. conduce a ampliar un poco la interpretación anterior...". "Es decir, de la interpretación conjunta de estas normas puede deducirse que la simple lectura puede ser de la misma declaración e, inclusive, abarcar los documentos complementarios a ella..." (confr. fs. 121 vta. y 122).

En consecuencia, sostuvo que en el sub examine "...del cruce de la lectura de la declaración post-embarque, con la constancia del cumplido en el anverso de la declaración de exportación para consumo, integrado con el acto de la carga (ver

planilla a fs. 7 de los adm.) surge que nos encontramos frente a los denominados errores materiales…" que resultan de su simple lectura, pues en el formulario OM 1993 SIM se asentó un número que correspondía a la cantidad de litros del petróleo que se exportaba y no a la cantidad de kilogramos que pesaba aquel producto (fs. 122/122 vta.).

4°) Que los agravios expuestos en el remedio federal, y el limitado alcance con que dicho remedio ha sido concedido (ver punto III del dictamen de la Procuración al que el Tribunal remite en la presente), ciñen la cuestión traída a conocimiento de esta Corte a fijar la inteligencia del citado artículo 959, inciso a, del ordenamiento aduanero.

Esta norma, en la parte pertinente, establece: "*En cualquiera de las operaciones o de las destinaciones de importación y 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*".

5°) Que esta Corte ha señalado en reiteradas oportunidades que la primera regla de interpretación de las leyes es 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; 308:1745 y 312:1098, entre otros), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, considerando 11 y sus citas), y "cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones

que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma" (Fallos: 311:1042). Por otra parte, se 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 las 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).

6°) Que la literalidad de la expresión utilizada por el legislador en el artículo 959, inciso a, al establecer que la inexactitud debe surgir de la "simple lectura de la propia declaración", permite afirmar que dicha previsión se refiere a aquella clase de error que en la terminología utilizada por los ordenamientos que antecedieron al Código Aduanero era concebido como el error de hecho evidente e imposible de pasar inadvertido (artículo 1057 de las Ordenanzas de Aduana y artículo 171 bis de la Ley de Aduana), esto es, aquél que resulta a simple vista del propio texto de la declaración comprometida, sin necesidad de acudir al cotejo con la documentación complementaria u otra clase de constancias.

En este sentido, —contrariamente a lo sostenido en la sentencia— la redacción de los artículos 225 y 322 del Código Aduanero revelan con nitidez que allí se ha previsto un trata-

miento distinto al contemplado en el artículo 959 del mismo código, cuando es el interesado el que efectúa una expresa petición ante el servicio aduanero para que se lo autorice a rectificar, modificar o ampliar la declaración aduanera, antes de que se produzcan algunos de los hechos que allí se mencionan.

En efecto, los artículos 225 y 322 del Código Aduanero consagraron en materia de destinaciones de importación y de exportación, respectivamente, excepciones al principio de la inalterabilidad de la declaración aduanera (artículos 224 y 321 de aquel código) y, al así hacerlo, según la redacción vigente al momento de los hechos aquí examinados, establecieron:

"*El servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera cuando* ***la inexactitud fuera comprobable de su simple lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella [en el segundo de los artículos mencionados, se expresa 'cuando su inexactitud fuera comprobable de su simple lectura o de los documentos complementarios a ella']*** *y fuera solicitada con anterioridad a que la diferencia hubiere sido advertida por cualquier medio por el servicio aduanero, a que hubiera un principio de inspección aduanera o a que se hubieren iniciado los actos preparatorios del despacho ordenado por el agente verificador*" (el resaltado no pertenece al texto original).

La solución contemplada en aquellas normas difiere del supuesto previsto en el artículo 959, inciso a, del Código Aduanero, en el que aunque no ha mediado actividad alguna del declarante, el legislador ha considerado conveniente establecer

una dispensa de la sanción en el único supuesto de ser la inexactitud absolutamente notoria sin que sea necesaria ninguna otra comprobación más que la "*simple lectura de la propia declaración*", pues cabe suponer que en ese caso la autoridad aduanera estaría en condiciones de advertir fácilmente la inexactitud.

7°) Que en el contexto expuesto, la circunstancia de que el citado inciso a del artículo 959 no efectúe referencia a la documentación complementaria, en tanto que los artículos 225 y 322 del mismo cuerpo legal la contemplan expresamente, corrobora lo señalado en cuanto a que, a los fines de la disposición citada en primer término, la inexactitud debe surgir de la misma declaración. Tal conclusión es acorde con el principio del despacho en confianza —en el que reposa el sistema aduanero— consistente en una declaración previa por parte de la persona legalmente facultada para hacerlo ante la Aduana, mediante la cual se compromete a que sus manifestaciones además de ajustarse a la verdad, permitan conocer en forma completa, clara, precisa y concisa la naturaleza, especie y calidad de las mercaderías, con la finalidad de lograr su correcta clasificación y valoración por parte del servicio aduanero. En efecto, tal principio requiere, como contrapartida, un riguroso sistema sancionatorio que reprima los casos en los que la declaración comprometida es inexacta.

8°) Que, en consecuencia, en tanto la sentencia ha fundado la eximición de la sanción aplicada a la actora en una incorrecta inteligencia del artículo 959, inciso a, del Código Aduanero, corresponde revocar aquélla y ordenar el dictado de una nueva decisión.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo al presente. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

CARMEN M. ARGIBAY

Recurso extraordinario interpuesto por **la Dirección General de Aduanas**, representada por la Dra. **Gabriela Paula Noguera**.

Traslado contestado por **Petrobras Energía S.A.**, representada por el Dr. **Juan Patricio Cotter**.

Tribunal de origen: **Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 66/69 vta., la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución 279/05 (AD SALO) de la AFIP, por medio de la cual había sancionado a Petrobras Energía S.A. y a la despachante de aduana Alicia Beatriz Rodríguez, en forma solidaria, con una multa de $92.364,35, por haber realizado la conducta prevista y punida en el inc. 1°, ap. c), del art. 954 del Código Aduanero.

Adujo que se había comprobado una inexactitud en el permiso de embarque 04 57 ES01 00001 Y, oficializado el 30/01/04, en el cual la firma se comprometió a exportar con precios revisables 11.000.000 kg de "gas oil de vacío" (aceites de petróleo o de mineral bituminoso). Posteriormente, el 10/02/04 documentó el embarque de dicha mercadería por 7.315.041 "kilogramos", mediante una declaración "post-embarque", presentada con intervención del guarda aduanero, cuando en realidad dicha cifra correspondía a la medición de la mercadería en unidades de capacidad expresadas en "litros", ya que en cuanto al peso debió haberse expresado 6.339.863 kg (ver planilla SGS, a fs. 7 de los antecedentes administrativos).

Si bien las sancionadas expresaron que el error se debió a que el guarda que actuó asentó erróneamente en el Sistema Informático María la cifra indicativa de los "litros" en el lugar correspondiente al "peso", que dicho error fue originariamente advertido por ellas y comunicado al servicio aduanero mediante la presentación de la "multinota" del 18/02/04 (obrante a fs. 2 de los antecedentes administrativos), y que el

dato se había asentado correctamente al dorso del despacho de embarque (ver fs. 5 vta. de los antecedentes citados), el citado organismo jurisdiccional entendió que se hallaba configurada la conducta prevista y punida en el ap. c), inc. 1°, del art. 954 del referido código.

Tras recordar que dicha norma tutela los principios de veracidad y exactitud en las declaraciones, y que el trámite fue realizado aplicando lo previsto en la resolución general AFIP 1.161/01 -entonces vigente-, señaló que lo consignado en la declaración post-embarque se considera responsabilidad exclusiva del presentante. Agregó que en ella debe indicarse la cantidad efectivamente embarcada, sin que pueda trasladarse la responsabilidad al guarda o verificador en el supuesto de error en la carga de datos en el sistema informático.

Añadió que, en el caso, la rectificación de la declaración post-embarque, autorizada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo, con motivo de la presentación de la "multinota" señalada, no borra la antijuridicidad de la conducta examinada. Sin perjuicio de ello, hizo hincapié en que la propia Aduana aplicó lo previsto en el art. 917 del código de la materia a fin de reducir la sanción impuesta, al considerar como atenuante que el error fue denunciado por los propios responsables antes de que lo advirtiera el Fisco Nacional.

- II -

A fs. 118/122 vta., la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo decidido por la instancia anterior, absolviendo a las actoras.

Para así decidir, estimó que la declaración post-embarque es una documentación complementaria de la solicitud de destinación de exportación para consumo primitiva, de la cual depende y con la cual se archiva, de acuerdo con los términos de la resolución general AFIP 1.161.

Tuvo en cuenta que si bien en el dorso del permiso de embarque se asentó la cantidad de 6.639.863 kg brutos, en la declaración post-embarque se expresó la cifra de 7.315.041 en "kg", cuando esa cantidad correspondía a su medición en "litros", y que ello fue advertido por el contribuyente a la propia Aduana mediante su nota del 18/02/04, y su rectificación fue autorizada por el organismo recaudador el 19/02/04 a fin de continuar con el trámite, sin perjuicio de las eventuales consecuencias punitivas que ese proceder pudiera acarrear.

Tras afirmar que, desde el punto de vista objetivo, la conducta reprimida por el art. 954, inc. 1°, ap. c) del Código Aduanero se hallaba configurada, estimó que se había incurrido en un error evidente, y que correspondía aplicar el art. 959, inc. a), del mismo plexo legal, ya que la inexactitud era comprobable de la simple lectura de las declaraciones formuladas y de su documentación complementaria, de acuerdo con lo dispuesto en sus arts. 321 y cc.

- III -

Disconforme con lo resuelto por el *a quo*, la Aduana presentó el recurso extraordinario obrante a fs. 127/140, que fue concedido a fs. 153 en cuanto se halla en juego la interpretación de normas federales, y denegado en lo atinente a

la arbitrariedad endilgada, sin que conste que se haya interpuesto a su respecto la pertinente queja.

Indicó que se hallan reunidos todos los requisitos objetivos para la aplicación de la penalidad prevista en el ap. c) del inc. 1° del art. 954 de la ley 22.415 (y sus modificatorias), y que la diferencia declarada habría podido producir un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondía.

Con fundamento en que el sistema aduanero se basa en la veracidad y exactitud de la declaración originaria, expresó que los operadores del comercio exterior han de presentar a la Aduana todos los elementos necesarios para que ella realice el debido control de las operaciones.

En consecuencia, sostuvo que las cualidades referidas en el párrafo anterior han de apreciarse con prescindencia de toda otra actividad ulterior del declarante, ya que el art. 959 del código indicado prescribe que la inexactitud debe surgir de la simple lectura de la propia declaración. Así, a su juicio, y contrariamente a lo requerido por las normas, en el *sub lite* fue preciso efectuar un análisis detenido de la documentación complementaria para advertir el error incurrido.

- IV -

Estimo que el recurso extraordinario es formalmente procedente, en razón de estar controvertido el alcance de normas de naturaleza federal -arts. 954, 959 y concordantes del código aduanero-, y ser la decisión del tribunal superior de la causa contraria al derecho que la apelante fundó en ellas, tal como lo

establece el inc. 3° del art. 14 de la ley 48 (Fallos: 311:1835; 316:1567; 321:1614 y 1848; 324:1871; 326:3308, entre otros).

- V -

Tiene dicho el Tribunal que el bien jurídico tutelado por el art. 954 del Código Aduanero es -según su Exposición de Motivos- el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera (Fallos: 315:929 y 321:1614).

En la presente causa, como quedó expresado, no está en disputa que se configuró, en su faz objetiva, el supuesto de hecho previsto en el art. 954, inc.1°, ap. a), dado que se presentó una declaración que difería de lo que pudo resultar de una posterior comprobación por parte del servicio aduanero, y que -de haber pasado inadvertida- hubiera podido producir un perjuicio fiscal.

A mi modo de ver, la recta solución de la presente controversia se centra en la aplicación e inteligencia del ya mencionado art. 959, inc. a), en cuanto ordena que en 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 … inc. a) la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración"* (subrayado añadido).

Debe recordarse que las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que coloque en pugna sus disposiciones y adoptando como pertinente el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 304:794; 315:929;

319:68; 320:1909; 323:2117, entre otros), y 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 (arg. de Fallos: 307:871; 319:1500, entre otros).

En tal orden de ideas, tengo para mí que el precepto citado, de manera coherente con la tutela del bien jurídico de que se trata, exime de punición los casos en que de la misma declaración jurada queda en evidencia el error en que se ha incurrido, sin necesidad del auxilio de otro tipo de documentación. En efecto, la norma habla de *"simple lectura"* y de *"propia declaración"*, con lo cual, en una primera hermenéutica, dejaría fuera del alcance de la eximente aquellos supuestos en los que deba realizarse el cotejo con otros papeles o documentos (aunque sea una tarea de simple lectura) y aquellos otros en los cuales, si bien el entuerto se reduce a la propia declaración, no sea un asunto que se pueda advertir mediante una sencilla tarea de lectura sino que requiera de averiguaciones más amplias.

Sin embargo, tal como lo sostuve en el dictamen de la causa de Fallos: 333:300 y lo reiteré al opinar el 1° de febrero de este año en la causa R.494, L.XLVII, "Ramos, Alfredo Eduardo (T.F. 21.785-A) y acum. c/ DGA", estimo que los arts. 224 y ss., y 321 y ss. conducen a la correcta inteligencia de las normas en juego, en cuanto establecen que la declaración contenida en una solicitud de importación o exportación -según cada caso- *"es inalterable una vez registrada y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo las excepciones previstas en este código"*. En

especial, hay que reparar en que el art. 322 habilita al servicio aduanero a autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración cuando su inexactitud hubiera podido configurar una infracción aduanera, siempre que ella fuera comprobable de su simple lectura *o de sus documentos complementarios*, y fuera solicitada con anterioridad a que la diferencia hubiera sido advertida por cualquier medio por dicho servicio, a que hubiera un principio de inspección aduanera, o a que se hubieran iniciado los actos preparatorios del despacho ordenado por el agente verificador.

De la interpretación conjunta de estas normas, entonces, se colige que la "*simple lectura*" puede ser tanto de la propia declaración como, inclusive, de los documentos complementarios de ella. Entiendo que la hermenéutica propuesta resulta coherente con el fin de la norma punitiva, ya que las citadas veracidad y exactitud de las declaraciones se vinculan con la confiabilidad de lo exteriorizado mediante la correspondiente documentación, conjunto sobre el cual reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración aduanera practique las tareas de control que le están asignadas sino que, al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, según el caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 315:942).

Llevado ello al *sub lite*, tengo para mí que, por una parte, y tal como lo afirmaron la exportadora y su despachante y como lo tuvo para sí el *a quo*, la declaración "post-embarque" también puede considerarse dentro del concepto de "*documentación*

complementaria", ya que se integra con el despacho de exportación (como lo requería la resolución general AFIP-1.161/01, vigente al momento de realizar la operación), de manera tal que la contradicción entre la cifra consignada en kilogramos en el permiso de embarque y la que se hizo constar en la declaración post-embarque (coincidente con la cifra que representaba la mercadería, medida en "litros") quedaba en evidencia, de manera clara y patente, tornando ocioso recurrir a toda otra comprobación para detectarla.

A la luz de la inteligencia propuesta para las normas en juego, y tomando en cuenta los hechos del sub judice -que están fuera de toda controversia-, entiendo que la conducta de las actoras encuadra dentro de la eximente del citado art. 959, inc. a), de la ley 22.415, tal como se sostiene en la sentencia recurrida.

- VI -

Por lo expuesto, opino que cabe declarar formalmente admisible el recurso extraordinario de fs. 127/140, y confirmar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 6 de febrero de 2013.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Prosecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación