



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: (Sentencia); Expte. N° 32.838-A; GOTTER, NARCISO AGUSTIN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **“GOTTER, NARCISO AGUSTIN c/ D.G.A. s/recurso de apelación”**, expediente N° **32.838-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 11/14, se presenta el importador, Sr. NARCISO AGUSTIN GOTTER (en adelante “GOTTER”, “apelante” o “actora”), mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución DE PRLA n° 9217/2008**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 30 de diciembre de 2008, mediante la cual, en virtud de lo estipulado por el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., se resuelve condenar a GOTTER y al despachante de aduana, Sr. Mario José D’ALESSIO, al pago de un monto igual a **\$ 4.121.028,57** en concepto de multa.

Luego de haber realizado una descripción de los principales antecedentes y de los hechos que dieron origen al *sub examine*, resalta, en primer lugar, el haber demostrada en sede judicial que la firma *Ballyco Enterprise* giró a través de una entidad bancaria, desde el Estado Plurinacional de Bolivia y hacia los Estados Unidos de América (en adelante “EE.UU.”), el importe de la mercadería arribada en los tres despachos de marras y, por otra parte, la verosimilitud de lo afirmado oportunamente mediante el agregado de las tres *Shipper’s Export Declaration*, debidamente certificados por Notario Público del Estado de Texas, y visado por el Cónsul General de la República Argentina en Houston, en EE.UU. Agrega que los mencionados documentos poseen un significativo valor probatorio, no solo por los datos allí consignados que demuestran que la declaración aduanera oficializada en la República Argentina resulta real y verosímil, ya que no se aparta en un ápice de la que el exportador practicara en los EE.UU., sino también por haber sido sometidos a las mencionadas certificaciones y legalizaciones. Aclara que la diferencia en más de U\$S 36.697,33, constatada entre lo girado y lo declarado obedece a las comisiones de compra que son de uso y costumbre en todo tipo de compraventa internacional. Adiciona, a su vez, que la mencionada diferencia se encontraría de conformidad con lo estipulado por el art. 8.1 a) I) del GATT, en donde se

dispone que las comisiones de compra no se deben añadir al precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías. Explica, en segundo lugar, que el servicio aduanero no cuenta con la posibilidad de ponderar y juzgar dos veces la misma prueba colectada frente a un supuesto de facturación apócrifa, sin verse afectado el principio *non bis in idem*. Aclara que, para que la Aduana pudiera legítimamente retomar la jurisdicción que le compete, en virtud del art. 1026 del C.A., no debió haber agotado su propia instancia, en el intento de probar un delito que no existió y evitar una doble ponderación de la prueba. Cita jurisprudencia. Considera, por último, que, mediante el comportamiento desarrollado en el presente caso, la Aduana violó lo estipulado por la Dirección de Asuntos Legales de la DGA, mediante el Dictamen 1146/01. Finalmente hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 38/46, la representación fiscal contesta el traslado del recurso y, luego de realizar una descripción resumida de los hechos y de efectuar una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. En lo que respecta a la invocación del principio *non bis in idem*, aclara que debe darse la “identidad de hecho”, que presupone la triple identidad: de personas (*eadem personae*), el virtud de la cual el principio referido protege exclusivamente a quien ha sido perseguido en tanto esa persecución se mantenga o haya sido concluida mediante sentencia absolutoria o condenatoria firme, o auto de sobreseimiento firme; de objeto (*eadem re*), la cual alude a que el hecho debe ser el mismo en su materialidad en los dos procesos, sin importar la calificación jurídica dada; y de causa de persecución (*eadem causa petendi*), que se refiere al ejercicio del derecho de acción. Agrega que, ante la falta de alguna de estas tres identidades, no se estaría frente al mismo hecho y, por consiguiente, sería posible la persecución de la conducta presuntamente violatoria del ordenamiento jurídico. Luego de hacer referencia a la consagración legislativa del mencionado principio, recuerda, citando lo oportunamente afirmado por la Dra. García Vizcaíno, que “...[e]n estos casos no se da identidad de “causa”, por cuanto los jueces y tribunales en lo penal económico y federales no tienen competencia originaria en materia de infracciones aduaneras. Si, en cambio, hubiera recaído condena por los mismos hechos y personas, no cabría un procedimiento por infracciones...”. En este sentido, agrega que el tipo infraccional imputado a la actora en la presente causa se diferencia del delito de contrabando, y no se trata del juzgamiento doble de una conducta única, sino de hechos diversos que pueden ser conocidos por distintas jurisdicciones. Cita jurisprudencia. En cuanto a la supuesta violación del Dictamen n° 1146/01, entiende que el mencionado agravio carece de todo sustento jurídico debido, principalmente, a su inferior situación en la pirámide jurídica. Destaca, a su vez, que, a los efectos de hacer efectivo el control aduanero, el servicio aduanero es el único encargado de efectuar el acto verificadorio; y que el sumario instruido tuvo presente que el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. tipifica la contravención por la cual, ante la presentación al servicio aduanero de una declaración que difiera de la comprobación y que, a su vez, pueda producir el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que efectivamente correspondiere, se imputa una sanción. Finalmente, hacen reserva de Caso Federal, ofrece prueba y solicita que se rechace la apelación interpuesta por la actora, con costas.

III. A fs. 52, el representante fiscal solicita prórroga para acompañar las actuaciones administrativas relacionadas con la presente causa. A fs. 56, el representante fiscal nuevamente solicita prórroga a los mismos efectos mencionados con anterioridad. A fs. 57, el representante fiscal acompaña el expediente administrativo SIGEA n° 12036-126-2005 (605.643/2005), oportunamente ofrecido como prueba documental. A fs. 60, se presenta el despachante de aduana, Sr. Estanislao Gramajo, con la asistencia

letrado del Dr. Guillermo Felipe Coronel, con la finalidad de solicitar la remisión de las actuaciones administrativas del expediente aduanero n° 12036.126.2005 a la Dirección General de Aduanas. A fs. 61, en virtud de lo solicitado a fs. 60, se hace saber que se encuentra autorizado para la extracción de fotocopias pertinentes con la intervención del personal de Mesa de Entradas. A fs. 62 vta., nuevamente se presenta el despachante de aduana, Sr. Estanislao Gramajo, con el patrocinio letrado del Dr. Guillermo Felipe Coronel, a los fines de solicitar, una vez más, la remisión de las actuaciones administrativas aduaneras a los fines de continuar con el trámite correspondiente o, en su defecto, autorizar a la Dra. Adriana Lipani y/o Agustín Coronel de la Torre, a retirar las copias certificadas. A fs. 63, se resuelve: 1) devolver por Secretaría General de Asuntos Aduaneros la actuación n° 12036-126-2005 y sus agregados a la DGA en la forma de estilo y con carácter de urgente y; 2) intimar a la representación fiscal para que, en el perentorio plazo de 10 (diez) días, acompañe a este Tribunal la actuación administrativa en la que se dictara la Resolución DE PRLA n° 9217/08 apelada en autos, cuya numeración resulta, en principio, idéntica a aquella cuya remisión se dispone precedentemente. A fs. 66, el representante fiscal y solicita una prórroga a los fines de cumplir con lo ordenando a fs. 63. A fs. 71, el representante fiscal nuevamente solicita prórroga a los mismos efectos mencionados con anterioridad. A fs. 75, el representante fiscal acompaña las actuaciones administrativas SIGEA n° 12040-9-2005. A fs. 82 se declara la causa de puro derecho y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala “G”. A fs. 84 se pasan los autos a sentencia.

IV. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si la **Resolución DE PRLA n° 9217/2008**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 30 de diciembre de 2008, resulta ajustada a derecho. En este sentido, atañe examinar si, sobre la base de lo dispuesto por el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., resulta pertinente considerar que la firma apelante haya incurrido en la infracción de declaración inexacta. Para ello, previo a presentar el correspondiente análisis de las cuestiones involucradas en el presente caso, se llevará a cabo una descripción sucinta de algunos aspectos vinculados con los hechos involucrados y con lo actuado en sede administrativa.

V. El *sub examine* encuentra su origen en tres operaciones de importación llevadas a cabo durante el año 2003 bajo el régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación. En efecto, el 11 de diciembre de 2003 se oficializaron, por parte del Sr. Narciso Agustín GOTTER, y por cuenta y orden de la empresa boliviana *Ballyco Enterprises*, tres destinaciones (03 001 TR04 006358 P, 03 001 TR04 006357 Y y 03 001 TR04 006378 R), bajo el mencionado régimen, con el objetivo de transportar, a través del territorio aduanero argentino y con destino final al Estado Plurinacional de Bolivia, una serie de mercaderías para la construcción de una planta de tratamiento de gas. Luego de ser oficializadas en la Aduana de Buenos Aires, las dos primeras destinaciones (03 001 TR04 006358 P [valor FOB total declarado U\$S 958.376,57] y 03 001 TR04 006357 Y [valor FOB total declarado U\$S 33.914,48]) serían sometidas al canal verde, mientras la tercera (03 001 TR04 006378 R [valor FOB total declarado U\$S 1.389.982,5]) sería sujeta al canal rojo. Resulta pertinente mencionar que, entre la documentación complementaria que acompañaba la última destinación suspensiva de tránsito de importación citada (03 001 TR04 006378 R), se encontraba la factura n° C292001, emitida por la firma norteamericana *Engineering, Procurement & Construction Inc.*, n° C292001, y consignada a la orden de *Ballyco Enterprise/Maxus Bolivia Inc.*, por un monto igual a U\$S 1.389.982,50.

De acuerdo con lo detallado en el escrito presentado por el fisco, en respuesta al amparo incoado

oportunamente por la actora (titulado “Produce informe art. 8° de la ley 16.986” e inserto a fs. 156/162 de la actuaciones administrativas n° 12040-9-2005), el día previo a la mencionada oficialización, el Sr. Subdirector General de Contralor puso en conocimiento formal de la Dirección de Control de la AFIP-DGA, mediante el expediente sicoex 13283-891-03, una serie de documentos vinculados con una operación de tránsito internacional que se llevaría a cabo en los próximos días. Entre la documentación mencionada, se advertía una factura (*commercial invoice*) de la firma *Engineering, Procurement & Construction Inc.*, n° C292001, consignada a la orden de *Ballyco Enterprise/Maxus Bolivia Inc. c/o Texas Terminals L.P.*, por un monto igual a U\$S 2.776.965, “...y una factura comercial que obedecería a ser la traducción de la primera, con el mismo número y consignatario, por un monto [igual a] U\$S 1.388.482,50. El detalle de la mercadería en ambas facturas era similar, es decir mismas unidades, descripciones, pesos y cantidades, difiriendo solo en los valores facturados”. En forma paralela, se informaba que el buque encargado del transporte de la mercadería descripta se denominaba *An Qing Jiang*, y que estaría arribando a Buenos Aires entre el 29 de noviembre y el 6 de diciembre, “...siendo la agencia marítima que intervenía en la operación la *Compañía de Navegación Atlántico Austral S.A.*”.

A partir de la recepción de la información mencionada con anterioridad, la Dirección de Control de la AFIP-DGI puso en alerta a la División Puertos y Aeropuertos de la Policía Aduanera para que, con carácter confidencial, realice el seguimiento de las operaciones citadas desde el arribo del buque correspondiente. De esta manera, el mismo día de oficialización de las tres destinaciones mencionadas, la Policía Aduanera se haría presente en la terminal portuaria donde se encontraba la mercadería involucrada con la finalidad de secuestrar toda la documentación pertinente y detener las operaciones de carga comprometidas. En base a un ejercicio comparativo entre la factura que acompañaba la destinación n° 03 001 TR04 006378 R y aquellas oportunamente informadas por la Subdirección General de Contralor, se logró constatar una diferencia sustancial entre los valores FOB totales implicados. Consecuentemente, en virtud de lo mencionado con anterioridad, el 15 de diciembre de 2003 se procedió a llevar a cabo una consulta formal al Sr. Agregado de Aduanas del Departamento del Tesoro de la Embajada de los Estados Unidos de América en la República Oriental del Uruguay, Sr. Carlos M. Mazza, con la finalidad de evacuar las dudas existentes con relación a la veracidad y exactitud del valor declarado en aduana mediante la utilización de una factura aparentemente apócrifa. A dicha solicitud, se le adjunta una copia de la factura comercial n° C292001, en su tres versiones diferentes. En respuesta a dicha instancia de colaboración, en el marco del correspondiente Acuerdo de Asistencia Mutua con el gobierno de los Estados Unidos de América, el servicio aduanero recibió el 19 diciembre de 2003, vía fax, un preliminar del informe donde se afirmaba que el Presidente de la firma *Engineering, Procurement & Construction Inc.*, Sr. Jon Jasper, había manifestado que “...ninguna de las facturas anteriores eran correctas...”, y “...que la factura correcta de la empresa [citada] [era aquella n°] C292001 [por un valor igual a] U\$S 2.791.693 [que estaba firmada por él]. Se agregaría, a su vez, que “[a]l revisar la Factura Comercial C292001 por [un] valor [igual a] U\$S 2.776.965, [...] el Sr. Jasper dijo que [era] una versión vieja de la factura correcta por U\$S 2.791.693 y señaló que no [estaba] firmada” (a fs. 58/64 *ibid.*).

En base al informe recibido el 7 de enero de 2004, correspondiente al control de valor efectuado sobre la totalidad de la mercadería involucrada en el presente caso (a fs. 186 *ibid.*), y teniendo en cuenta el no haberse detectado perjuicio fiscal alguno, se procedió a ordenar el levantamiento de las medidas cautelares sobre las operaciones vinculadas con las destinaciones 03 001 TR04 006357 Y y 03 001 TR04 006358 P

(Nota n° 178/04 (DI CONA) del 3 de febrero de 2004, a fs. 200 *ibid.*). Recién el 25 de marzo de 2004, en virtud de una orden judicial, se dejó sin efecto el depósito en custodia del servicio aduanero de la mercadería correspondiente a la destinación 03 001 TR04 006378 R, y se autorizó la entrega de dicha mercadería con posterioridad a haberse afianzado la correspondiente garantía sobre un valor igual a U\$S 2.791.693 (a fs. 209 *ibid.*). Mediante la Resolución DEPLA n° 819 del 1° de abril de 2004, el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros resolvió instruir el sumario contencioso pertinente en los términos de los arts. 1026, inc. b), 1090, inc. c) y 1094 del C.A. por la presunta infracción a los arts. 863, 864, inc. b), y 865, inc. f), del citado plexo normativo, y levantar la interdicción que pesaba sobre la mercadería amparada mediante la destinación suspensiva de tránsito de importación 03 001 TR04 006378 R a fin de continuar con el traslado, previa constitución de la garantía ordenada por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico n° 2 (a fs. 221/222 *vta.*, *ibid.*). Finalmente, mediante sentencia del 31 de agosto de 2004, el mencionado Juzgado Nacional en lo Penal Económico se expediría en la causa n° 20.322, caratulada “GOTTER, NARCISO AGUSTIN; WALSH MIKE; BIBB, JIM III; GARCIA, CARLOS BALLIVIAN S/AV. DE CONTRABANDO” (a fs. 268/269 *vta.*, *ibid.*). En dicha oportunidad, se manifestó que “...sin perjuicio de la calificación legal fijada inicialmente [...], no existiendo observaciones a realizar con respecto a la desviación de la mercadería y cumplida que fue la cancelación del tránsito con los recaudos legales exigidos por esta sede judicial, entiendo que habiéndose acreditado mediante factura comercial emitida por el vendedor un valor superior al declarado estaríamos frente a una declaración inexacta, conducta infraccional contemplada en el art. 954 del Código Aduanero, y no en presencia del delito de contrabando. Además, cabe poner de resalto que según los elementos aportados por Narciso Agustín Gotter y la entrevista mantenida con el Embajador de la República de Bolivia y autoridades de las empresas Bolinter y Repsol-YPF la mercadería relacionada con la operación de comercio exterior en cuestión estaría destinada a la construcción y operación de una planta de Tratamiento de Gas en la República de Bolivia para la exportación de Gas a la República Federativa del Brasil y otros países del [c]ontinente, lo cual redundaría en beneficio de la [r]egión y da sustento al supuesto infraccional desplazando a la figura delictiva. Por lo tanto, habiéndose cancelado el tránsito y no existiendo por ende perjuicio fiscal alguno, desde la óptica del a figura del delito de contrabando debe procederse a la desestimación de la denuncia por no constituir delito el hecho investigado, toda vez que no se ha indagado a persona alguna, y remitirse testimonios a la Dirección General de Aduanas para que en el marco del sumario administrativo que se está sustanciando ante el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, Secretaría n° 5, que tramita bajo el n° 600.524/04, se investigue la presunta infracción al artículo 954 del Código Aduanero por declaración inexacta o falsa en razón de haberse utilizado una factura comercial apócrifa en la destinación suspensiva de importación 03-001TR04006378 R, consignándose en el documento un precio inferior al real”.

Mediante providencia del 16 de junio de 2005 (a fs. 353 *ibid.*), El Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros manifestó que “...teniendo en cuenta que en virtud del sobreseimiento recaído en la causa judicial [...], esta instancia ha recobrado la jurisdicción en materia infraccional en función de la instrucción del sumario contencioso efectuada a fs. 221/222 [...], y a fin de resguardar la eventual ejecución de un fallo condenatorio por la infracción prevista en el art. 954 del CA, líbrese oficio al magistrado interventor a fin de hacerle saber que por los motivos explicitados precedentemente el suscripto estima conveniente mantener la garantía constituida en autos...”. Luego, a través de una nueva providencia del 18 de abril de 2006, se ordenó correr vista de todo lo actuado al importador, Sr. Narciso

Agustín GOTTER, y al despachante de aduana, Sr. Mario José D’ALESSIO, “...a quien/es se le/s imputa la comisión del a infracción prevista y penada por los artículos 954 inc. a) y c) del Código Aduanero, en el primer caso, y 954 inc. c) en el segundo...”. A su vez, se mencionó que la multa mínima adeudada por los imputados ascendía a \$ 4.121.028,87. A fs. 363/265 vta. *ibid.*, consta la contestación de vista por parte del importador y del despachante de aduana mencionados con anterioridad. A fs. 373/374 vta., se inserta la Resolución DE PRLA n° 9217/08 del 30 de diciembre de 2008, objeto del recurso de apelación correspondiente oportunamente presentado ante la presente instancia administrativo jurisdiccional.

VI. Luego de haber efectuado una descripción sucinta de los hechos involucrados y de lo actuado en sede administrativa, corresponde examinar, en primer lugar, la cuestión vinculada con la violación del principio *non bis in idem*. En efecto, mediante su recurso de apelación, GOTTER llegó a afirmar que “...el servicio aduanero no puede ponderar y juzgar dos veces la misma prueba colectada, esto es frente a una supuesta factura apócrifa sin consecuencias fiscales considerar originariamente que tipifica la figura del contrabando y posteriormente frente a la autoridad de cosa juzgada, considerar que la misma tipifica la infracción contemplada en el art. 954 del C.A. Para que la Aduana pudiera legítimamente retomar la jurisdicción que le compete en virtud del art. 1026 del C.A. no debería haber agotado su propia instancia en el intento de probar un delito que no existió y evitar una doble ponderación de la prueba y una doble persecución de sentencias contradictorias, respetando de esta manera el principio de la prejudicialidad y del *non bis in idem*”.

Frente a dichos argumentos, cabe recordar, en primer lugar, que la Corte ha expresado que la violación del *non bis in idem* debe entenderse configurada cuando concurren las tres identidades clásicas: *eadem persona* (identidad de la persona perseguida), *eadem res* (identidad de objeto de persecución) y *eadem causa petendi* (identidad de la causa de persecución) (Fallos: 345:440; voto de los jueces Fayt y López en Fallos: 326:2805). Tales recaudos típicos encuentran su razón de ser en que la garantía se dirige a respetar al individuo que ya ha sufrido la persecución del Estado contra la reiteración del ejercicio de la pretensión punitiva ya sea en un proceso concluido o en trámite. En este mismo sentido, resulta pertinente resaltar que el artículo 1026 del C.A. estableció la llamada “doble jurisdicción” para el juzgamiento de delitos aduaneros como el contrabando, disponiendo la del Poder Judicial para la aplicación de las penas a que se refiere su inciso a) aplicación de las penas privativas de la libertad y las previstas en los arts. 868, 869 y 876 ap. 1 inc. d, e), h) e i), así como también en el f) exclusivamente en cuanto se refiere a las fuerzas de seguridad, y la del juez administrativo aduanero para la aplicación de las penas previstas en el artículo 876 en sus incisos a), b), c) y g) así como también en el f), excepto en lo que se refiere a las fuerzas de seguridad. En virtud de lo mencionado hasta aquí, si bien el juez aduanero no puede juzgar sobre el delito de contrabando (penas accesorias), sí puede resolver sobre la presunta comisión de una infracción aduanera.

Como bien se mencionó, para la aplicación de ese principio debe existir identidad de hecho, que requiere identidad de persona, objeto y causa. Si bien concurren en el caso identidad de persona y objeto, no es así con relación a la “causa”, ya que en sede judicial se investigó la comisión del delito de contrabando, en la que se decretó la absolución de la actora y en sede aduanera tramitó un procedimiento para la infracción de declaración inexacta. De esta manera, la falta de identidad de causa torna procedente la investigación de una presunta infracción aduanera, y su posterior condena, según lo acaecido en autos; siendo ello conteste con la doctrina de la CSJN referida precedentemente, recaída en la causa “de la Rosa Vallejos, Ramón”.

En estos casos no se da identidad de “causa”, por cuanto los jueces y tribunales en lo penal económico y federal no tienen competencia “originaria” en materia de infracciones aduaneras. Si, en cambio, hubiera recaído condena, por los mismos hechos y personas, no cabría un procedimiento por infracciones del título II de la sección XIV del C.A. De esta manera, no corresponde afirmar que se ha vulnerado el principio *non bis in idem*. Consecuentemente, por no existir identidad de causa, el sobreseimiento de la actora por el delito de contrabando, dispuesto mediante sentencia del 31 de agosto de 2004, no obsta a la instrucción de sumario y condena en sede aduanera, por infracción de declaración inexacta y, por consiguiente, corresponde rechazar la excepción planteada por la actora.

VII. Corresponde a continuación centrar la atención en determinar si el comportamiento imputado al apelante pueda o no ser finalmente catalogado como una declaración inexacta. Para ello, ciertas observaciones concernientes al alcance del art. 954, ap. 1, inc. c), 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...”.

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 deba 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).

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).

No obstante, la configuración del tipo definido por el art. 954 del C.A. no sólo 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.

A los fines entonces de poder 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 disimilitud 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). En los autos bajo análisis, como bien se describió *ut supra* (considerando V), el 10 de diciembre de 2003, el Sr. Subdirector General de Contralor puso en conocimiento formal de la Dirección de Control de la AFIP-DGA, mediante el expediente sicoex 13283-891-03, una serie de documentos vinculados con la operación de tránsito internacional bajo examen. Entre la documentación mencionada, se advertía una factura (*commercial invoice*) de la firma *Engineering, Procurement & Construction Inc.*, n° C292001, consignada a la orden de *Ballyco Enterprise/Maxus Bolivia Inc. c/o Texas Terminals L.P.*, por un monto igual a U\$S 2.776.965, "...y una factura comercial que obedecería a ser la traducción de la primera, con el mismo número y consignatario, por un monto [igual a] U\$S 1.388.482,50. Al comparar los importes mencionados con aquel detallado en la factura que fue presentada oportunamente, junto con la destinación 03 001 TR04 006378 R (por un monto igual a U\$S 1.389.982,5), el servicio aduanero no solo constataría una primera diferencia entre lo declarado y lo comprobado, sino que, a su vez, lo llevaría a intentar verificar la veracidad de la factura presentada mediante una consulta formal al Sr. Agregado de Aduanas del Departamento del Tesoro de la Embajada de los Estados Unidos de América en la República Oriental del Uruguay. Como resultado de dicha consulta, se obtuvo el testimonio del Sr. Jon Jasper, Presidente de la firma *Engineering, Procurement & Construction Inc.*, en virtud del cual se logró constatar que la factura correcta había sido oportunamente genera por un monto igual a U\$S 2.791.693; importe, este último, ampliamente superior a aquel declarado por la importadora. Estas afirmaciones no serían desmentidas por el apelante, al momento de presentar su escrito ante la presente instancia. De esta manera, se logra constatar la primera condición establecida por el tipo infraccional bajo análisis.

En virtud de lo desarrollado con anterioridad, 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” (*ibid.*)

Al retomar los hechos involucrados en la presente *litis*, se observa que la operación de importación cuestionada fue sometida al régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación, con el objetivo de transportar la mercadería involucrada, por vía acuática y atravesando el territorio aduanero argentino, desde los Estados Unidos de América y hasta el Estado Plurinacional de Bolivia. Si bien en su oportunidad, con el objetivo de llevar a cabo las investigaciones correspondientes, y en virtud de lo facultado por el ordenamiento jurídico, el ente administrativo decidió retener la mercadería involucrada, mediante la Resolución DEPLA n° 819 del 1° de abril de 2004, el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros resolvió, entre otras cuestiones, levantar la interdicción que pesaba sobre la mercadería amparada mediante la destinación suspensiva de tránsito de importación 03 001 TR04 006378 R a fin de continuar con el traslado, previa constitución de la garantía ordenada por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico n° 2. Esto implicó que, a pesar de los avatares vinculados con la investigación correspondiente, la mercadería llegó finalmente a su destino. Por otra parte, cabe subrayar que la operación de compraventa internacional se llevó a cabo, pura y exclusivamente, entre una firma boliviana (*Bellyco Enterprise*) y una norteamericana (*Engineering, Procurement & Construction Inc.*) y, por consiguiente, sin la participación de persona física o jurídica alguna con residencia en nuestro país. Esto último me lleva a entender que no existió, desde la República Argentina, egreso hacia el exterior “...de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere...”. De esta manera, frente a la imposibilidad de verificar la existencia del segundo elemento del tipo infraccional examinado, atañe rechazar los argumentos tendientes a reconocer la presencia, en la presente *litis*, de una declaración inexacta y, por consiguiente, corresponde revocar la Resolución DE PRLA n° 9217/2008 del 30 de diciembre de 2008.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Revocar la **Resolución DE PRLA n° 9217/2008**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 30 de diciembre de 2008.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1. Revocar la **Resolución DE PRLA n° 9217/2008**, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 30 de diciembre de 2008.
2. Costas a la vencida.

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