



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: (Sentencia); Expte. N° 24.055-A; SERENITY ARGENTINA S.A.; y su acum. N° 24.056-A;
FERNANDEZ, JUAN CARLOS

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: “**SERENITY ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**”, expediente n° 24.055-A, y acumulado “**FERNANDEZ, JUAN CARLOS c/ D.G.A. s/recurso de apelación**”, expediente n° 24.056-A,

El **Dr. Miguel N. Licht** dijo:

I. A fs. 11/19 vta., la firma **SERENITY ARGENTINA S.A.** (en adelante “SERENITY”, “actora” o “recurrente”) se presenta, por apoderado, e interpone el correspondiente recurso de apelación contra el **Fallo n° 391/07 (AD CAMP)**, dictado por el Señor Administrador de la Aduana de Campana el 7 de diciembre de 2007, mediante el cual, en virtud de lo estipulado por el art. 954, incs. *a*) y *c*), del C.A., se resuelve condenar a la firma SERENITY y al despachante de aduana Juan C. Fernández al pago de una multa igual a la suma de **\$ 49.448,56**, y a la cancelación de los tributos adeudados, cuyo monto asciende a **\$ 26.332,25**;

i) destaca, en un primer momento, que mediante el despacho de importación n° 03 008 IC04 000104 C, SERENITY importó celulosa, acondicionada en bobinas y catalogada como “UNTREATED TRANSITION” y/o “UTILITY”, es decir aquella que se obtiene en determinado momento del proceso de producción durante la transición que ocurre de la producción de mercadería sin tratar, a mercadería tratada, por lo cual sus características no pueden definirse como de primera ni de segunda calidad, sino, como su nombre lo indica, de una transición. Adiciona que, contrariamente a lo sostenido por la Aduana, la factura comercial involucrada sí indica que se trata de mercadería fuera de estándar, por lo cual las observaciones efectuadas devienen arbitrarias e infundadas; *ii*) Se expone, en un segundo momento, sobre ciertas cuestiones preliminares. En efecto, sostiene que el acto administrativo impugnado debe ser considerado como nulo, de nulidad absoluta, por el hecho de no contar con dos de los requisitos estipulados por el art. 7° de la ley 19.549: la causa (art. 7°, inc. *b*), de la LPA) y la motivación (art. 7°, inc. *e*), de la LPA). Sostiene, luego de hacer referencia a una serie de posiciones doctrinarias, que el acto administrativo debe tener como fundamento necesario la totalidad de los hechos verificados, y además debe tener basamento en la normativa vigente para los extremos fácticos comprobados. Consecuentemente, si el acto tiene como sustento sólo algunos antecedentes o hechos no verificados, o aplica el derecho de modo improcedente, carece de uno de los elementos esenciales para ser considerado como acto administrativo válido. En lo que respecta a la falta de motivación, destaca que, ausente el requisito de causa, resulta inevitable concluir que ello acarrea la carencia de motivación, toda vez que ella se encuentra configurada, en principio y en parte, por la

exteriorización de la causa, de modo de permitir su examen objetivo y explícito por vía de su inclusión en los fundamentos del acto administrativo. Observa que el desacierto del servicio aduanero se ve plasmado por el hecho de tomar como referencia antecedentes de valor de mercaderías aparentemente idénticas, sin haber establecido previamente y en forma indubitable, las características de la mercadería involucrada, a pesar de lo sostenido y acreditado por esta parte en cuanto a que se trataba de un producto fuera de estándar; *iii*) realiza una breve reseña técnica donde se incluyen cuestiones relativas a la mercadería involucrada y de orden comercial en juego, con el objetivo de probar que, con respecto al despacho de importación cuestionado, no se estaría frente a mercadería de primera calidad. Agrega que lo mencionado con anterioridad fue aceptado por la Aduana, conforme surge del Informe Técnico de Fiscalización y Valoración n° 98/04 (SE FVIM) agregado al expediente; *iv*) advierte que, mediante la resolución impugnada, no se indican, de conformidad con el art. 1° del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT, los motivos por los cuales se desestima el valor de transacción y se adopta una nueva metodología. Agrega que el servicio aduanero toma como referencia antecedentes de valor de mercaderías aparentemente idénticas, si haber establecido previamente, en forma indubitable, las características de la mercadería involucrada, a pesar de lo sostenido y acreditado por esta parte en cuanto a que se trata de productos fuera de estándar. Añade que tampoco se indicó, conforme el Acuerdo citado, la metodología empleada a los efectos de establecer el valor de transacción de la mercadería, ni cuáles fueron las mercaderías utilizadas como parámetro para establecer dicho valor; *v*) la firma subraya, por otra parte, el hecho de encontrarse involucrada en un sumario que versa sobre la mercadería cuya calidad se encuentra en tela de juicio y de la cual no se cuenta con un registro de muestras, según lo exigido por la normativa vigente (Resolución General n° 1582); *vi*) en lo que respecta a la imputación de la infracción tipificada mediante el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., luego de citar algunos precedentes de la CSJN, considera que, en el presente caso, no debe investigarse una posible conducta infraccional, toda vez que la firma importadora llevó a cabo una declaración completa, y consignó correctamente la naturaleza, especie, calidad, estado, cantidad, precio, origen y procedencia que permiten una correcta clasificación arancelaria y valoración. Adiciona que la supuesta diferencia de valor, no implicaría por sí sola la configuración de la infracción aduanera tipificada mediante el art. 954 del C.A. Resalta, a su vez, que por la naturaleza penal ampliamente reconocida de la infracción bajo examen, no se puede admitir, bajo ningún punto de vista, la aplicación analógica de la figura a supuestos no contemplados específicamente en el tipo infraccional. En este sentido, recuerda que la disposición citada no solo exige la inexactitud de la declaración, sino también determina que la diferencia entre lo declarado y lo comprobado cause o pueda causar, de pasar desapercibida, algunos de los efectos descriptos por sus incisos *a*), *b*) o *c*). Así, subraya que “[s]ea la mercadería de la calidad que fuere [...], la posición arancelaria siempre será la misma y[,] siendo correcto el valor declarado, cualquier pretendido efecto contemplado en el [art. 954, inc. c), del C.A.], forzosamente queda descartado”; *vii*) hace mención a lo estipulado por el art. 902 del C.A. Solicita, en forma subsidiaria, la aplicación del art. 898 del C.A. y el principio de insignificancia o bagatela; *viii*) finalmente, ofrece prueba, hace reserva de Caso Federal y solicita que se deje sin efecto la resolución apelada.

II. A fs. 30/34 vta., la representación fiscal contesta, en esta oportunidad, 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. Considera oportuno destacar, en primer término, que el sistema aduanero descansa sobre la base de la veracidad y exactitud de las declaraciones efectuadas acerca de la naturaleza, calidad y propiedades de las mercaderías que constituyen los objetos de las destinaciones u operaciones que se realizan en la aduana, como también de todos los demás datos relevantes que pueden ser requeridos en la destinación u operación de que se trate. Agrega que, en tal sentido, resulta imprescindible que los despachantes de aduana, importadores, transportistas, agentes de transporte, viajeros, tripulantes, etc., suministren precisa y concretamente todos los elementos de juicio e informaciones necesarias que permitan al servicio aduanero ejercer sus facultades de control y, en su caso, determinar los tributos aplicables. Luego de hacer una descripción de lo estipulado por el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. y de citar ciertos antecedentes jurisprudenciales, subraya que la firma importadora documentó la importación de mercadería de primera calidad, declarándola como de segunda. En tal sentido, resalta la necesidad de tener en cuenta el informe emitido por el exportador *Georgia Pacific Corporation*. Agrega, a su vez, que el código utilizado en las facturas de las destinaciones tenidas en cuenta como antecedentes es igual al código de la factura de la destinación denunciada (cód. 700173), y que dicho dato es considerado para identificar los productos, por lo que se estaría ante una misma mercadería. Considera, asimismo, que del

informe adjuntado por la firma encartada y emitido por la firma exportadora surge claramente que la característica de “producto fuera de la especificación” está dada inclusive por el hecho de ser mercadería excedente de primera categoría que no puede ser vendida en esa categoría debido al tamaño de compra, por lo que, según lo resaltado por el verificador actuante, la diferencia de valor podría entenderse mediante parámetros comerciales y no técnicos. De esta manera, afirma que la declaración inexacta efectuada por la actora se encuentra acreditada con la prueba que surge de las actuaciones administrativas, encuadrándose perfectamente dentro de la figura del art. 954, inc. a), del C.A. En lo que hace a la aplicación, en forma subsidiaria, del art. 957 del C.A., considera que no corresponde por no haberse indicado todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero la correcta clasificación arancelaria de la mercadería que se trate. Tampoco resulta aplicable lo estipulado por el art. 898 del C.A. debido a que, en la operación en trato, se declaró una posición y una mercadería totalmente diferente de lo que resulta de su verificación, quedando totalmente probado la existencia de una diferencia de calidad que hace que se configure la infracción que se le imputa.

III. A fs. 42/55, el Dr. Juan Carlos Fernández, en su calidad de despachante de aduana, se presenta, por apoderado, e interpone el correspondiente recurso de apelación contra el **Fallo n° 391/07 (AD CAMP)**, dictado por el Señor Administrador de la Aduana de Campana el 7 de diciembre de 2007, mediante el cual, en virtud de lo estipulado por el art. 954, incs. a) y c), del C.A., se resuelve condenar a la firma SERENITY y al despachante de aduana Juan C. Fernández al pago de una multa igual a la suma de **\$ 49.448,56**, y a la cancelación de los tributos adeudados, cuyo monto asciende a **\$ 26.332,25**. En su escrito, presenta los mismos argumentos vinculados con los hechos y el derecho aplicable empleados oportunamente por la firma apelante (ver *ut supra*, considerando I).

IV. A fs. 66/71, la representación fiscal contesta, en esta oportunidad, el traslado del recurso presentado oportunamente por el despachante de aduana y, luego de realizar una descripción resumida de los hechos y de efectuar una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. En una primera parte de su respuesta, no existe diferencia alguna con relación a la presentada oportunamente frente al recurso presentado por SERENITY (ver *ut supra*, considerando II). En una segunda parte, por el contrario, se explaya específicamente sobre la responsabilidad del despachante de aduana. En efecto, en esta oportunidad, el fisco hace referencia a una serie de precedentes, tanto del Tribunal Fiscal de la Nación como de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, donde, sobre la base de lo expresamente estipulado por los arts. 902 y 908 del C.A., se atribuye la correspondiente responsabilidad infraccional al despachante de aduana involucrado.

V. A fs. ref. 72 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 83/88, 90/93, 113/122, 161/162, 182/272, 286/298 y 311. A fs. 345 se cierra el período probatorio y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala “G”. A fs. 355 se ponen los autos a disposición de las partes para alegar. A fs. 365/366vta. obra el alegato de la coactora “Fernandez Juan Carlos” y a fs. 367/372 el alegato del Fisco Nacional. A fs. 374 se pasan los autos a sentencia.

VI. En virtud de los argumentos presentados por cada una de las partes involucradas en la presente *litis*, corresponde determinar si el **Fallo n° 391/07 (AD CAMP)**, dictado por el Señor Administrador de la Aduana de Campana el 7 de diciembre de 2007, resulta ajustado a derecho. En este sentido, atañe examinar si tanto SERENITY como el despachante de aduana citado efectivamente incurrieron en una declaración inexacta, según lo expresamente estipulado por el art. 954, ap. 1, incs. a) y c), del C.A. Para ello, previo a presentar el correspondiente análisis de la cuestión de fondo involucrada 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.

No obstante, previa a iniciar el análisis de lo mencionado con anterioridad, me parece oportuno recordar que los jueces no se encuentran obligados a tratar todos los argumentos presentados oportunamente por cada una de las partes, sino tan sólo aquellos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada; tampoco el magistrado se encuentra constreñido a ponderar todos los elementos y pruebas aportados en el juicio y basta tener en cuenta aquellos que sean conducentes para fundar las correspondientes conclusiones (Fallos: 253:461; 272: 226; 278:271; 291:390, entre muchos otros). Por otra parte, resulta pertinente recalcar que el procedimiento ante este Tribunal Fiscal se encuentra regido por el principio de la verdad jurídica objetiva. Consecuentemente, la búsqueda de la verdad material, el establecimiento de los hechos y de

todas las circunstancias que rodean al caso resultan esenciales para evaluar sus circunstancias concretas y la legislación aplicable y, en base a todo ello, brindar al justiciable una decisión fundada en derecho.

VII. El *sub examine* encuentra su origen en la Nota V n° 106/03, elaborada por la Aduana de Campana el 23 de enero de 2003 (a fs. 1 de las actuaciones administrativas n°12581-6-2008). Mediante dicho documento, la mencionada autoridad aduanera hizo referencia, en un primer momento, a la presentación efectuada por el despachante de aduana, Sr. Juan C. Fernández, en representación de la firma importadora SELER S.A. (denominación de la empresa importadora previa a la absorción llevada cabo por SERENITY (ver a fs. 57/61 vta. de las actuaciones administrativas n° 12581-5-2008)), manifestada a través de la destinación de importación (en adelante “DI”) n° 03 008 IC04 000104C, donde se había declarado un “SI” en la línea “2da. Calidad”, correspondiente al campo destinado a las “Opciones” y “Ventajas”. Luego de transcribir lo establecido por una publicación titulada *Pulpa y Papel, Química y Tecnología Química*, destacó que la firma involucrada en la presente operación (mediante la cual se había importado pasta química de madera), se dedicaba a la fabricación de artículos descartables, “...por lo que[,] a la luz de las expresiones vertidas en la publicación citada anteriormente[,] se desprende la relativa importancia del índice *Müllen* para este tipo de productos”. Con relación a la declaración jurada que se acompañó a la citada DI, mencionó que “...si bien dentro de la partida podrían distinguirse tres o cuatro medidas distintas, ello no constituye motivo para la determinación de una calidad fuera de estándar”. Consideró, a su vez, que de la declaración efectuada por el vendedor de la mercadería, mediante la factura correspondiente, no se llega a desprender la segunda calidad que se pretendía justificar, en contraposición con lo manifestado por el declarante y el importador. Añadió, asimismo, que se adjuntaba a la Nota un antecedente “...[con] idéntica mercadería (código de producto 700173), de[l] mismo origen (EE.UU.) y exportador (*Georgia Pacific Corp.*), anteriormente importada por la misma firma bajo la destinación (02 008 IC04 000790M), donde se destaca la declaración de 1° calidad en el OM-1993 SIM, en Opciones y Ventajas, coincidente con la declaración del exportador en origen, mediante su factura de venta”. De esta manera, sobre la base del análisis documental y de la verificación física efectuada, la autoridad aduanera entendió que se trataba de mercadería de primera calidad y, como resultado de ello, se procedió “...al bloqueo en el SIM y se [efectuó] la LMAN 916 A/03, por el valor de U\$S 7438,49...”, e interpretó que se estaría en presencia de una declaración inexacta, que encuadraría en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A.

A fs. 8 (de las actuaciones administrativas n°12581-6-2008), figura el Acta de Denuncia, llevada a cabo el 23 de enero de 2003 por la Aduana de Campana; instrumento mediante el cual se constató que tanto SELER S.A. como el despachante de aduana, Sr. Juan Carlos Fernández, habían sido oportunamente sancionados en virtud del art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. por “...diferencia de calidad...”. A fs. 10 (*ibid.*) se encuentra agregada una Nota en manuscrito del 3 de febrero de 2003, mediante la cual la mencionada Aduana informó el desglose de la destinación de importación cuestionada con la finalidad de proceder a la entrega de la mercadería correspondiente. A fs. 11 de las actuaciones administrativas n° 12581-15-2008 figura un escrito presentado por el despachante de aduana citado con anterioridad, a través de la cual se solicitó la autorización correspondiente por parte del Sr. Administrador de la Aduana de Campana para la liberación a plaza de la mercadería documentada mediante el despacho de importación cuestionado “...garantizando el valor de la LMAN efectuada...”. En dicha oportunidad, se aclaró que, mediante el despacho de importación pertinente, se había documentado “...una partida de 198,97 [toneladas] de pasta de madera denominada comercialmente de tipo “rejet” (según identificación en conocimiento de embarque y factura como “Utility Rolls”) la cual se trata de partidas fuera de estándar con referencia a la celulosa “prime”, presentándose en rollos de diferentes medidas y especificaciones a índice *Müllen* inferiores a los valores aceptados para celulosa “prime”” (nuestro subrayado). Además se agregó que “...las diferencias de medidas arriba señaladas pudieron ser comprobadas en la verificación y además se [habría aportado] al despacho documentación del proveedor donde se establece el índice *Müllen* para cada bobina de las partidas”. Finalmente, se agregaron algunas observaciones con relación al ajuste del valor declarado y a la imputación de la infracción correspondiente realizados por la autoridad aduanera. A fs. 14 (*ibid.*), en virtud de lo estipulado por el art. 1090 del C.A., se dispone la apertura del sumario contencioso pertinente. A fs. 15 (*ibid.*), luego de haberse constatado oportunamente la constatación de la correspondiente garantía, se ordenó proceder a liberar la mercadería objeto de la destinación de importación cuestionada.

A fs. 32 de las actuaciones administrativas 12581-5-2008, mediante la Nota n° 187/03 del 3 de febrero de 2003, se decide informar el haber procedido a observar el valor declarado por el importador mediante un nuevo antecedentes (DI 02 008 IC04 001527 L). De esta manera, la destinación cuestionada habría sido comparada con dos antecedentes, según lo especificado en el cuadro siguiente:

	DI 03 008 IC04 000104 C	DI 02 008 IC04 000790 M	DI 02 008 IC04 001527 L
Fecha de la DI	17/01/2003 (DI)	12/08/2002 (DI)	18/12/2002 (DI)
Exportador (EE:UU)	<i>Georgia-Pacific Corporation</i>	<i>Georgia-Pacific Corporation</i>	<i>Georgia-Pacific Corporation</i>
Importador (Argentina)	<i>Seler</i>	<i>Seler</i>	<i>Seler</i>
Cantidad total facturada (kg.)	198.968	199.819	24.086
Precio unitario facturado	410	400	530
Precio total facturado	81.576,88	79.927	12.765,50

A fs. 42 (*ibid.*), se decidió correr vista de lo actuado hasta el momento, tanto a la firma SELER como al despachante de aduana, Sr. Juan Carlos Fernández, a los fines de que, en el término de diez días, aquellas presenten sus defensas junto con la prueba correspondiente. A fs. 46/78 (*ibid.*) se detallan los pertinentes descargos presentados oportunamente por cada una de las partes mencionadas. A fs. 79 (*ibid.*), el Sr. Administrador de la Aduana de Campana, mediante un oficio del 22 de septiembre de 2005, advierte el haber omitido "...aperturar por el inc. c) [del art. 954 del C.A.]...", y por consiguiente, consideró oportuno ampliar la apertura y la vista "...toda vez que al variar el valor en aduana de la mercadería varía la base imponible y varía el monto de los derechos que debe tributar [aquella]". A fs. 86/98 vta. y 111/124 (*ibid.*) se adjuntan nuevamente los pertinentes descargos presentados oportunamente por cada una de las partes involucradas. A fs. 125/126, se detalla el Dictamen n° 373/07 (AD CAMP) del 4 de diciembre de 2007, gracias al cual se confirma lo oportunamente decidido en sede administrativa con respecto a la imputación, tanto a la firma SELER como al despachante de aduana, Sr. Juan Carlos Fernández, de la infracción emergente del art. 954, ap. 1, incs. a) y c), del C.A., "...ya que se habrían dado en las presentes actuaciones los extremos objetivos necesarios a los fines de establecer la configuración de una declaración inexacta". A fs. 127/132, se inserta el Fallo n° 391/07 (AD CAMP) del 7 de diciembre de 2007, en virtud del cual el Señor Administrador de la Aduana de Campana resuelve, sobre la base de lo estipulado por el art. 954, incs. a) y c), del C.A., condenar a la firma SERENITY y al despachante de aduana Juan C. Fernández al pago de una multa igual a la suma de \$ 49.448,56, y a la cancelación de los tributos adeudados, cuyo monto asciende a \$ 26.332,25.

VIII. Examinado de manera sucinta lo actuado en sede administrativa, corresponde a continuación central la atención en el análisis de la infracción imputada por la autoridad aduanera, en virtud de lo estipulado por el art. 954, ap. 1, incs. a) y c), del C.A. Según lo manifestado por cada una de las partes apelantes, "...no puede considerarse configurada la

infracción imputada [...], y si aún así se entendiera que la declaración de la mercadería completa, junto con la agregación de la factura correspondiente a la mercadería y el documento de transporte es susceptible de encuadrarse en el art. 954 [...], no cabe sino concluir que la misma no pudo jamás causar ninguno de los efectos requeridos por la norma...”. La representación fiscal, por su parte, llegó a afirmar que la firma importadora habría documentado la operación de importación de mercadería de primera calidad, declarándola como de segunda. De esta manera, la declaración inexacta efectuada por la actora estaría acreditada con la prueba que surge de las actuaciones administrativas, encuadrándose perfectamente dentro de la figura del art. 954 del C.A.

A los efectos de determinar si el comportamiento imputado a las apelantes 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: *a*) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio; [...] *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...”.

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 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 incs. *a*) y *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: *i*) un perjuicio fiscal o; *ii*) 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 el presente caso, la autoridad aduanera constató una diferencia entre lo declarado oportunamente por la firma importadora y el despachante de aduana involucrado, y lo efectivamente importado. Como bien se tuvo oportunidad de especificar *ut supra* (considerando VII), mediante la utilización de dos antecedentes en virtud de los cuales se había importado idéntica mercadería, el servicio aduanero llegó a observar que, si bien en el despacho de importación cuestionado (DI n° 03 008 IC04 000104 C) se había identificado a la mercadería involucrada como de segunda calidad, esta pertenecía a una calidad superior o de primera calidad. En efecto, en las facturas implicadas tanto en las operaciones de importación empleadas como antecedentes como en aquella cuestionada, la mercadería fue descripta como “GI FLUFF/UTILITY ROLLS, 470# BW, 6%”, e identificada mediante un único código (700173). No obstante, SERENITY, mediante la destinación de importación del 17 de enero de 2003, declaró que la referida mercadería pertenecía a una “segunda calidad”, mientras que en las destinaciones empleadas como antecedentes, la misma mercadería sería catalogada como de “primera calidad”. Lo mencionado con anterioridad llevó a que el servicio aduanero llegara a identificar una diferencia entre lo declarado y lo comprobado y, como consecuencia de ello, imputara a las partes apelantes la infracción de declaración inexacta emergente del art. 954, ap. 1, incs. *a*) y *c*), del C.A.

A los fines de desvirtuar lo afirmado por la autoridad aduanera, los apelantes, mediante sus respectivos recursos de apelación ante la presente instancia, insistieron en que la mercadería involucrada en autos pertenecía a una “segunda calidad”, detallaron una explicación sobre los diferentes tipos de calidad de la mercadería objeto de la operación de importación, y ofrecieron prueba documental (la adjunción de las actuaciones administrativas pertinentes), informativa y pericial. En lo que respecta a la prueba informativa, solicitaron, en primer lugar, el libramiento de un exhorto al exportador de la mercadería implicada con la finalidad de que se acompañen los certificados de calidad de aquella y el permiso de embarque correspondiente, se presente una descripción de sus características, se indique si en la facturación de la mercadería en cuestión se utilizan códigos diferenciales y se informe si el proceso de obtención de la mercadería “Untreated Transition” presenta alguna diferencia con el de mercadería de primera calidad. En segundo lugar, se requirió el libramiento de un oficio a las Cámaras que nuclean la actividad de producción, importación y comercio de las mercaderías involucradas, a efectos de que aquellas brinden información acerca de la existencia de diversas calidades y precios para aquellas. En cuanto a la prueba pericial, las apelantes consideraron oportuno solicitar al Centro de Investigación de la Celulosa y el Papel (CICELPA), dependiente del INTI, y a otros organismo públicos y privados que se identificaran, la producción de una pericia sobre las muestras, medidas y fotografías solicitadas, a los efectos de determinar: *a*) si la mercadería involucrada es celulosa de la denominada PRIME o como fuera de estándar, sea por su resistencia (índice Müllen), su empaque en bobinas de diversos diámetros, su estado de conservación u otros motivos; *b*) de acuerdo con lo solicitado en *a*), si la mercadería bajo análisis puede ser destinada a la producción de productos de primera calidad; *c*) si de acuerdo con lo solicitado en *a*) y *b*), la mercadería bajo examen es comercializada a un precio menor al de mercadería de primera calidad; *d*) todo otro elemento de interés a los fines de la distinción entre la celulosa PRIME y fuera de estándar y la diferencia de valores y; *e*) cualquier otro elemento de interés para el presente. El 30 de junio de 2008 se hizo lugar a la totalidad de la prueba ofrecida (a fs. 37 del expediente 24.056-A [TFN]).

A fs. 87/88 (*ibid.*), se detalla una nota del 8 de agosto de 2008, mediante la cual el Centro de Investigación y Desarrollo del Instituto Nacional de Tecnología Industrial, INTI-Celulosa y Papel informa, en un primer momento, sobre ciertas características de la mercadería involucradas, la denominación “treated” y la comercialización de los tres tipos de pulpa “fluff”, para luego especificar que no dispone de dato documentado alguno “...sobre calidades y precios de la mercadería en cuestión”, ni sobre “...una calidad “untreated transition” o “utility””. A fs. 274/300 (*ibid.*), se inserta la respuesta presentada por el exportador al exhorto oportunamente enviado con su correspondiente traducción efectuada por traductor público. Del presente documento, corresponde destacar la siguiente afirmación: “[I]a factura que fuera adjuntada a la carta recibida del Sr. Scott Grubman es copia de la factura con el Código de Productos “700173” el cual se describe

como “GI Fluff Utility Rolls” es decir, como productos de calidad inferior o de segunda. El número del artículo 700173 liga a los productos con nuestro grado (*grade*) 4809. No existen límites de control o rechazo para los parámetros de calidad porque el grado 4809 es de segunda...”. Finalmente, a fs. 311 (*ibid.*), se adjunta una nota de la Asociación de Fabricantes de Celulosa y Papel del 4 de diciembre de 2014, a través de la cual informa a la presente instancia que “...nuestra institución no dispone de esta información y tampoco cuenta en archivos con documentación que le permita estimar lo que se nos solicita”. De los elementos de prueba producidos en autos, se pueden presentar las siguientes observaciones: si bien la firma exportadora terminó por confirmar que el código de mercadería involucrada era empleado para mercaderías de segunda calidad, las instituciones especializadas (el Centro de Investigación y Desarrollo del Instituto Nacional de Tecnología Industrial, INTI-Celulosa y Papel informa y la Asociación de Fabricantes de Celulosa) no se encontraron en condiciones de brindar una información adecuada con relación a la clasificación de mercaderías empleada por las apelantes, ni con respecto a las supuestas diferencias de precios. Por otra parte, la exportadora no llega a brindar una explicación razonable de por qué un mismo código de mercadería es empleado para hacer referencia a productos tanto de primera como de segunda calidad.

A lo constatado con anterioridad, cabe agregar lo afirmado oportunamente por el exportador mediante su nota del 1° de diciembre de 2003, agregada a fs 74/78 de las correspondientes actuaciones administrativas n° 12581-5-2008. En efecto, en dicha oportunidad, afirmaría que “[d]urante el corriente año hemos vendido pulpa de lanilla (*fluff*) a Serenity S.A. que *Georgia Pacific Coportation* ha clasificado como material fuera de especificación a precios que varían de U\$S 410 a U\$S 430 CFR Buenos Aires por tonelada métrica seca de aire. Existen varias razones que nos llevan a establecer una diferenciación entre el material de primera categoría y el material fuera de la especificación. Nuestra pulpa de lanilla se encuentra diseñada según parámetros que deben satisfacerse para que el producto pueda ser considerado material de primera categoría. Cualquier producto que no cumple con los requerimientos es bajado de categoría a una clase fuera de la especificación y es vendido a un precio menor que el de nuestro material de primera categoría. Ocasionalmente también incluimos el material excedente que cumple con las especificaciones de primera categoría debido al tamaño del material y a las cantidades suficientes disponibles para completar las órdenes...”. De esta manera, el exportador terminó por reconocer que, en determinadas ocasiones, el material de primera categoría había sido vendido como de segunda, en virtud de determinadas características diferenciales.

Sobre la base de lo expuesto con anterioridad, entiendo que los apelantes no han llegado a refutar la diferencia constatada por la autoridad aduanera.

IX. Si el primer elemento del tipo infraccional quedó finalmente configurado, resta determinar si, como resultado de la diferencia constatada entre lo declarado y lo verificado, se generó, o pudo haberse generado, alguno de los efectos detallados en los incisos *a*) y *c*) del art. 954 ap. 1 del C.A. Con respecto al primer inciso de la disposición referida, el art. 956 inc. *b*) del mismo plexo normativo nos ofrece la siguiente definición de lo que se debería entender por perjuicio fiscal: “se entiende por [el mencionado concepto] la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el Fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación”.

Al examinar el ejercicio comparativo llevado a cabo por la autoridad aduanera, no se logra constatar el perjuicio fiscal. En efecto, como bien puede comprobarse mediante el cuadro detallado *ut supra* (considerando VII), la destinación de importación cuestionada, efectuada en enero de 2003, es comparada con otras dos que fueron realizadas en agosto y diciembre de 2002. A su vez, la operación declarada en agosto de 2002 (DI 02 008 IC04 000790 M), fue llevada a cabo por una cantidad total igual a 199.819 kgs., con un precio unitario igual a U\$S 400, mientras que la operación cuestionada se practicó por una cantidad total igual a 198.968 kgs., con un precio unitario igual a U\$S 410, importe mayor a aquel facturado en 2003. En cuanto al antecedente de diciembre de 2002, la operación de importación incluye una cantidad igual a 24.086 kgs., claramente mucho menor a aquellas involucradas en las operaciones mencionadas con anterioridad, por un precio unitario igual a U\$S 530 (al tratarse de una operación por una cantidad de mercadería considerablemente menor a aquellas involucradas en las dos operaciones examinadas con anterioridad, resulta razonable entender que el precio por unidad sea más alto). De esta manera, se logra comprobar que, ante operaciones similares (en cuanto al tipo de

producto y cantidades involucradas), el precio facturado en la importación cuestionada resultó mayor a aquel correspondiente al comparable. En cambio, ante operaciones similares con respecto al tipo de producto, pero sustancialmente diferente en cuanto a las cantidades involucradas, el precio facturado en la importación cuestionada resultó menor, lógicamente por la variedad en las cantidades.

Consecuentemente, las operaciones finalmente empleadas como “comparables”, por sus características particulares resaltadas con anterioridad - que denotan una diferencia sustancial con aquella cuestionada en la presente *litis* -, resultan insuficientes e inadecuadas para someterlas a un ejercicio comparativo. Por otra parte, al haber sido presentadas (las citadas dos operaciones) por el servicio aduanero como los únicos elementos de prueba a los fines de constatar el supuesto perjuicio fiscal, este último no pudo ser finalmente verificado.

X. En cuanto a la comprobación de lo estipulado por el inciso *c*) del art. 954 ap. 1 del C.A., resulta aplicable lo manifestado en el considerando precedente y, por consiguiente, tampoco se logra constatar “[...] el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere”.

Consecuentemente, frente a la imposibilidad de presentar elementos de prueba suficientes para lograr cotejar tanto el elemento tipificado mediante el inciso *a*) del art. 954 del C.A., como aquel detallado en su inciso *c*), corresponde en el *sub examine* rechazar la imputación de declaración inexacta efectuada por el servicio aduanero.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Revocar el **Fallo n° 391/07 (AD CAMP)**, dictado por el Señor Administrador de la Aduana de Campana en el expediente N° SC08 N° 005/03.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente, en especial al art. 1) de la parte resolutive; en los términos del art. 898 del C.A.. Con tal fundamento, considero que, por haberse constatado el primer elemento del tipo infraccional (ver Considerandos VIII y IX), la Aduana pudo verosímilmente considerarse con derecho a litigar. Por ello, sumado a la duda sobre la potencialidad del perjuicio fiscal, encuentro fundamento jurídico para imponer las costas en el orden causado.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1. Revocar el **Fallo n° 391/07 (AD CAMP)**, dictado por el Señor Administrador de la Aduana de Campana en el expediente N° SC08 N° 005/03.
2. Costas por su orden.

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

