

EL PLENARIO "Y.P.F." (*)

(La supresión de la obligación de ingresar las divisas provenientes de la exportación y su incidencia en la infracción de declaración inexacta en materia de exportación)

por HORACIO F. ALAIS.

SUMARIO

I.- Antecedentes.

II.- Comentario.

I.- ANTECEDENTES.

La Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal en pleno en los autos "Y.P.F. S.A. c/ A.N.A." causa 23.072/96 con fecha 11 de junio de 1999, decidió establecer como doctrina legal que *"el dictado del decreto 530/91 que suprime la obligación de ingresar al mercado de cambios las divisas provenientes de exportaciones y otras operaciones, no afecta la configuración del ilícito previsto en el inciso c) del artículo 954 del Código Aduanero por falta de uno de los presupuestos tipificantes"*.

Los antecedentes que causan indudable influencia para esta decisión son los que surgen de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas *"Frigorífico Rioplatense S.A."* F 171 XXII, *"Subpga S.A.C.I.E e I."* 227-XXII, y *"Bunge y Born Comercial S.A."* (T.F. 7584-A) del 11 de junio de 1998.

Los integrantes de la mayoría parten de analizar los objetivos sustanciales que tiene el derecho aduanero nacional y la tutela que de ellos realiza el régimen, para lo cual sostienen que la figura infraccional del artículo 954 del Código Aduanero prevé la sanción de aquellos operadores que entorpezcan el logro de éstos.

Llegan a la conclusión que el caso del supuesto previsto en el inciso c) del citado artículo

no se agota en sancionar aquellas maniobras que tengan implicancias cambiarias, sino que se vinculan con aspectos del comercio internacional tratando de impedir distorsiones en el mecanismo de valoración como antecedentes en otras operaciones a los fines de determinar el precio de la misma.

Unos de los magistrados sentenciantes, estableció que al dejar sin efecto la obligatoriedad del ingreso y negociación en el mercado de cambios de las divisas provenientes de la exportación de productos, no existe obligación de ingresar al país ni un importe mayor o menor de divisas al del valor correcto de la mercadería, permitiendo suponer que tampoco existe obligación de ingresar importe alguno.

Lo expuesto pone a que no se disponga uno de los presupuestos tipificantes que conlleve a tener por configurada la infracción contenida en el artículo 954 del Código Aduanero, ya que aún considerando que efectivamente se ha cometido una declaración aduanera inexacta, al no resultar obligatoria el ingreso de divisas, se pierde el parámetro que se debe tener en cuenta para calcular la multa correspondiente ya que esta se fija entre un a cinco veces la diferencia de divisas no ingresadas.

En esta interpretación señala, que en estos casos la infracción debería ser configurada en los incisos a) y c) del artículo 954 en estudio.

(*) El fallo plenario de la Cámara Nacional en lo federal contencioso administrativo recaído en autos "Y.P.F. c/ A.N.A.", del 11 de junio de 1999 se encuentra publicado en la Sección Jurisprudencia de esta misma revista.

La minoría analizó la figura infracción efectuando un pormenorizado análisis histórico en orden a sus antecedentes normativos, manifiesta que las infracciones aduaneras no tienen una finalidad compensatoria de un perjuicio económico, sino que se dirige a la prevención de su comisión en razón de su naturaleza penal.

Es por ello que la configuración de una infracción no solo requiere la existencia de una acción tipificada ejecutada por una persona, sino que ella debe estar dirigida hacia un resultado perjudicial, el que en principio ha de alcanzarse produciendo un cambio material en el mundo exterior.

Destaca la evolución normativa que tuvo esta figura infracción en que primeramente en su redacción de la Ley de Aduanas admitía su comisión sin tener en cuenta la existencia o no de un perjuicio fiscal. Posteriormente con el dictado del Código Aduanero el artículo 954 exige a los fines de la configuración de declaración inexacta la presencia de una consecuencia perjudicial que puede ser cierta o potencial. Este efecto dañoso se ha de presentar en tres supuestos que son los previstos en sus respectivos incisos.

No cabe duda y ya analizando el inciso c), que su antecedente directo ha sido el artículo 171 de la Ley de Aduanas. Ahora bien a diferencia de esta última señala que se abandona la expresión "precio" para referirse específicamente al ingreso o egreso desde o hacia al exterior de un importe pagado o por pagar distinto, lo que demuestra claramente que los codificadores tenían en miras no ya el precio a percibir por el exportador sino la protección del régimen de cambios.

Es por ello que cuestionan el antecedente de la Corte Suprema de Justicia en autos "*Bunge y Born*" ya que sienta un principio que se aparta absolutamente de la interpretación, y desarrolla un particular concepto del tipo infraccional, en cuanto que se aparta de los principios del derecho penal liberal que rige en nuestro país.

En el citado fallo se niega que la finalidad de la norma fuera exclusivamente la protec-

ción del régimen de control de cambios, señalando que el artículo 954 persigue motivar a los documentantes a la observancia de una conducta ética, cual es la veracidad, exactitud de las declaraciones, siéndole indiferente, pese al expreso texto de la norma, que tal discordancia con la realidad haya producido o podido producir un perjuicio al Fisco o a los intereses del Estado.

Bajo tal perspectiva al reiterarse que el tipo penal se integra sólo por la violación de una norma de esa naturaleza ella debe ser acompañada por un perjuicio o un peligro a determinada persona, a la sociedad, o al Estado y que se manifiesta efectivamente en la realidad.

La pretensión de la sanción de la mera declaración inexacta sin consiguiente perjuicio conlleva a la existencia de un Estado que impone determinadas conductas éticas a las personas que, en definitiva, están reservadas a su propia conciencia, en tanto no trascienda al mundo exterior provocando una lesión a terceros.

La desregulación del mercado de cambios produjo en el ámbito cambiario una despenalización de la conducta que hasta ese entonces era penada, en tanto en el orden aduanero siguen tipificadas aquellas relacionadas con diferencias en el valor de la mercadería, aún cuando esa discordancia no produzca una alteración en el nivel de la imposición, ni una indebida prestación por parte del estado en materia de estímulos a la exportación, y sólo una diferencia en los importes de las operaciones que no ingresarán necesariamente en el mercado de cambios local.

La conclusión que se arriba por los motivos expuestos es que no existiendo posibilidad de un menor ingreso de dinero en concepto de tributos para el fisco o de una mayor erogación para este por reembolsos, reintegros u otros beneficios, la declaración inexacta en cuanto al precio de la mercadería, cuyo monto ahora no tiene necesariamente que ingresar o egresar del territorio nacional, no produjo ningún cambio perjudicial que permita subsumir ese hecho en la figura del artículo 954 inciso c) la que ha perdido contenido.

II.- COMENTARIO.

Una vez más nos vemos ante un fallo dictado en pleno, en el que se debate la misma cuestión, y curiosamente entre ambas partes. La curiosidad de este fallo es que a diferencia del anterior, lo que varían son los votos de sendas mayorías.

El antecedente directo ha sido el plenario "Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. s/ apelación" del Tribunal Fiscal de la Nación, donde se sentó por mayoría la doctrina legal, que es sustentada por la Cámara Federal solamente por la minoría.

La primera reflexión que podemos realizar, es la de anticipar que el tema resulta polémico, y que debemos tratar de encontrar el origen a estas posiciones tan encontradas.

Es de señalar la dificultad que impone interpretar, y analizar una figura infraccional, que no está adecuada a la realidad del comercio internacional actual de nuestro país, ya que fue concebida para un sistema normativo y reglas legales diferentes a las que actualmente imperan.

En la medida que no se advierta claramente esta situación, las posturas a adoptarse serán las de un apego conceptual y rigorista al texto normativo vigente, aún cuando haya perdido en alguna de sus hipótesis vigencia o virtualidad, o bien tratar de definir, desentrañar de una vez por todas el bien jurídico tutelado de la declaración inexacta.

El plenario bajo comentario, es una muestra de lo expuesto, toda vez que busca establecer, si la derogación de la obligatoriedad de la negociación de la divisa y su despenalización afecta directamente a esta figura.

En este sentido, resulta alentadora la posición de la minoría, como ya lo había realizado el Tribunal Fiscal de la Nación en pleno, quien efectivamente da la pauta y la definición justa al encuadrar el tema bajo examen.

Destaquemos que los antecedentes jurisprudenciales son siempre casos de exportación, y que la potencialidad de un perjuicio fiscal únicamente puede estar dada en el campo de los estímulos a esta actividad.

El voto del Dr. Luis César Otero, si bien por la mayoría, podemos rescatarlo por el hecho que señala la pérdida del parámetro para el cálculo de la multa correspondiente, al derogarse la obligatoriedad de la negociación de la divisa, sin que ello no obste a que se cometa una falsa declaración.

Este punto de vista resulta interesante, ya que tiene la particularidad de dejar incólume los principios sentados por la Corte que según ella, tutela el régimen aduanero.

Ahora bien el voto de la mayoría, considero que no precisa bien la finalidad de la Aduana, y el objeto del régimen infraccional aduanero.

Las pautas generales que cita, podemos en cierta forma compartirlas, pero resultan vagas, peligrosamente amplias en un régimen que reclama, y exige precisiones.

Hemos tenido oportunidad de señalar anteriormente con motivo del comentario que efectuéramos al fallo de Corte "Bunge y Born", que "(...) *al establecerse pautas de interpretación tan amplias estimamos que, en el actual contexto normativo de aplicación de la infracción en comentario, llevará a que se justifique denuncias por hechos en los que los importadores resultan ajenos, y que no tenían alternativa de declarar de otra manera, situación que se agrava ante la falta de un régimen legal que permita justificar las diferencias que se presentan*".

Recordemos que si bien las reglas de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos 302:973) y que la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos 306:796), sin que quepa a los jueces sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como este la concibió (Fallos 300:700), es la labor jurisprudencial la que debe considerar que las leyes son el fruto de una época, y que tales sistemas están más influenciados cuando se trata de normas de neta aplicación de situaciones mutables como son las políticas económicas y las normas de comercio exterior de la Nación.

Mayor cuidado se tiene que tener cuando está en juego la interpretación de los alcances de un tipo infraccional de los denominados abiertos.

Bajo tales circunstancias consideramos que el rigor de interpretación que aplicó el máximo Tribunal, lleva de hecho a que se pueda sancionar cualquier inexactitud, siendo indiferente el potencial o concreto perjuicio fiscal, tal vez interpretando que esta sea una manera de resguardar la renta fiscal y de ejercer un control tendiente a desalentar prácticas que desnaturalicen o perviertan el régimen de las declaraciones aduaneras,

Los términos "sobrevaloración" y "subfacturación" están presentes sin ser citados. Pero no se advierte que estas situaciones que afectan a la recaudación aduanera, tengan que ser combatidos con el supuesto infraccional bajo análisis.

Los regímenes legales correspondientes a determinar la correcta valoración de las importaciones y exportaciones disponen de los elementos correctivos tendientes a contrarrestar tales defectos del comercio exterior, preservando de esta forma la renta fiscal. Aquí guarda prioridad el valor, y no el monto que efectivamente se gire desde o hacia el exterior, que en todo caso su constatación será un elemento probatorio para establecer si se ha cometido una infracción, o un delito.

Por todo lo que hasta aquí ha sido manifestado, creemos que si bien se ha mantenido la vigencia del supuesto infraccional, este de hecho no debería darse más en la práctica por falta de comprobación de tales diferencias, dejando nuestra crítica a que al convalidárselo con

tanta amplitud justificará el accionar del servicio aduanero, en situaciones como algunas de las citadas, que se dan actualmente por interpretación, y no porque fuera previsto por el legislador¹.

En este punto consideramos que debe efectuarse una reforma que contemple a la figura infraccional en un sistema coherente con las nuevas formas de documentar, permitiendo las justificaciones del caso, sin que por ello el servicio aduanero resigne las funciones de control que la ley le ha encomendado, en el que claramente el bien jurídico tutelado esté debidamente definido no permitiendo interpretaciones tan amplias que puedan llevar a desafortunadas aplicaciones².

Y es este el punto a insistir, con la esperanza que en futuro se modifique el criterio mayoritario.

Consideramos valiosa la posición adoptada por la minoría, que detecta el conflicto a partir del estudio de la naturaleza penal que tienen las infracciones aduaneras, y de la necesidad que tiene que tener el tipo infraccional en cuanto a su integración, y las conductas que de él se tiene que analizar para determinar si se puede aplicar la sanción o no.

Por otra parte, el hecho de mantener un criterio de definición tan amplio, ya que lo hacen girar exclusivamente sobre finalidades genéricas, llevará a que cualquier diferencia, incidirá necesariamente en el importe declarado de las mercaderías, teniendo consecuencias devastadoras para los declarantes, sin importar si fueron consecuencia de actos de terceros, sobre las que en su gran mayoría responsan tales orígenes³.

1. Resulta interesante observar que en el anteproyecto de reforma al Código Aduanero remitido por la AFIP, se propone una modificación del artículo 954 inciso c) de modo que se permita deslindar claramente la competencia del servicio aduanero en el control del tráfico internacional, y la competencia de las autoridades específicas intervinientes en el control cambiario, quedando redactado así: "(...) c- El ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, a los efectos aduaneros, independientemente del régimen cambiario vigente (...)" Rest a preguntarnos a la luz de lo expresado ¿qué se entiende a los efectos aduaneros? La amplitud es tal que cualquier diferencia tomaría aplicable este inciso.

2. Horacio F. Alais, "El bien jurídico tutelado en las declaraciones inexactas" La Ley, 4 octubre 1999.

3. Debemos tener en cuenta en este campo, que se frecuente en las importaciones, y la difícil situación que se le presenta al importador, cuando declara de una determinada forma, y como consecuencia de envíos incorrectos, se recibe mayor o menor mercadería que la esperada y en consecuencia pactada, o cuando la diferencia es fruto de un ilícito producido en

La limitación a un cumplimiento ético como lo podemos interpretar y deducir de los antecedentes en estudio, llevan compulsivamente a modificar el sistema sobre el que se concibie-

ron las infracciones aduaneras, y además sobre el que está concebido el régimen penal en nuestro derecho.

el lugar de embarque o travesía —robo—. Es decir estas situaciones comunes, no tienen que ver con vulnerar el control ni las obligaciones de la Aduana y el cumplimiento de sus objetivos. Pero con un criterio tan amplio de aplicación del inciso c), aclarando que en muchos de estos casos podamos admitir el cumplimiento del inciso a) del artículo 954, llevará a que siempre estemos ante la hipótesis en estudio, y que según entendemos no ha sido concebida para estas situaciones.