

El alcance de la declaración inexacta “punible” en la figura del inc. c) del apartado 1 del art. 954 del Código Aduanero.

- CUESTION DOCTRINARIA Y JURISPRUDENCIAL ABIERTA
Y SIN DEFINICION.

- EFECTOS DE LA ELIMINACION DEL DEBER DE INGRESAR Y NEGOCIAR
DIVISAS PROVENIENTES DE EXPORTACIONES.

POR JORGE CELSO SARLI

I.- Planteo de la problemática

La figura infraccional en análisis establece: “Art. 954.- 1. El 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, ...; b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, ...; 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 a cinco veces el importe de la diferencia.- ...”

Las diferencias a que se refiere la figura, entre lo declarado por el importador/exportador y la respectiva comprobación del servicio aduanero, se dan, de hecho, en relación a las características y/o detalle de la mercadería que se presenta a despacho (naturaleza, calidad, especie), al origen o, en su caso, al destino de dicha mercadería, a su cantidad, y a su valor (esto es en relación al importe o precio pactado por la mercadería, pagado o por pagar, y a las circunstancias de la operación incidentes en la valoración), en cuanto ellos -los mencionados y cualquier otro necesario para que la aduana pueda efectuar una correcta clasificación y una correcta valoración- constituyen elementos de declaración exigible por la ley o por la reglamentación.

Bien entendido -habida cuenta que a los fines del presente el valor resultante efectivamente de la mercadería verificada tiene incidencia fundamental- que la **diferencia de valor** puede resultar tanto de una intrínseca diferencia, esto es cuando se declara mercadería con un valor determinado y de la comprobación resulta la misma mercadería (con las mismas características cualitativas y cuantitativamente declaradas) pero con un valor diferente, como a su vez derivar de una diferencia cuantitativa -en este caso casi necesariamente-, o cualitativa.

La figura en su conjunto, esto es en sus tres supuestos previstos, sanciona a las declaraciones que difieran de lo que resulte de la comprobación, sólo si -de pasar inadvertidas- tales diferencias producen o hubieran podido producir alguna de las consecuencias o alguno de los efectos descritos en sus incisos a), b) o c). En tal sentido se expresa al respecto en la Exposición de Motivos del Código Aduanero, que: “... Si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos **no es punible en sí misma**”.

El efecto requerido por la figura que aquí específicamente se analiza, la del inciso c), es el ingreso -por las exportaciones- o el egreso -por las importaciones- de un importe **distinto** del que efectivamente correspondiere; debiéndose entender por importe efectivamente correspondiente -esto es el importe que **debió** ingresar o egresar- el del correcto valor de la mer-

cadería resultante. En suma, se requiere un indebido ingreso o egreso de divisas.

El alcance de la declaración inexacta **punible** en los términos de dicha figura específica ha suscitado una controversia interpretativa que se refleja, entre otros aspectos, en dispares criterios jurisprudenciales.

En materia de **importación** la cuestión se suscita por toda diferencia de cantidad y por diferencias de naturaleza, calidad o especie, en cuanto de dichas diferencias pueda derivar una diferencia de valor y por ende, en principio, el egreso al exterior de un importe distinto al correspondiente; ello obviamente sin perjuicio de la intrínseca diferencia de valor y de que el supuesto del que se trata pueda encuadrar además en los incisos a) o b) del mismo artículo 954 (en su caso sería aplicable el apartado 2 de dicho artículo).

La cuestión interpretativa radica, en una tesis, en entender que el precitado inciso c) alcanza a cualquier y/o a todo supuesto en el cual la mercadería resultante tenga meramente un valor diferente al declarado (es decir una diferencia en más o en menos) o, en la otra tesis, en entender, por el contrario, que la figura alcanza **sólo** a los supuestos -siempre en materia de importación- en los que resulte una mercadería de **menor valor que el declarado**. Según la primera tesis estaría sancionada toda diferencia que pudiera producir como efecto un egreso de divisas **mayor o menor** -indistintamente- que el correspondiente (efecto **equivalente** -real o potencial- tanto a la sobrefacturación como a la subfacturación) y, naturalmente, el fundamento central de esta posición es la "literalidad" de la propia norma del inciso c). En la segunda tesis quedaría sancionada sólo la diferencia que pudiera producir el egreso de un mayor importe de divisas, es decir mayor que el correspondiente (efecto equivalente a la sobrefacturación), y su fundamento proviene, básicamente, del análisis de la voluntad del legislador y de

la finalidad perseguida por la ley, en armonía con los intereses tutelados por la misma.

En materia de **exportación**, correlativamente, la cuestión interpretativa se da entre la aplicación **literal** de la norma (primera tesis), posición por la cual quedarían alcanzadas todas las diferencias que den como resultado mercadería de diferente valor (mayor o menor, indistintamente) que el declarado, y (segunda tesis) la posición que limita el alcance de la norma **sólo** a los supuestos en los que se dé como **equivalente** al de la subfacturación, es decir en aquellos casos en que se pudiera producir el **ingreso** de un importe de divisas **menor** que el correspondiente (pues ha resultado mercadería de mayor valor).

II.- Estado actual de la jurisprudencia

Obviamente el criterio del servicio aduanero es el de la **primera tesis**, el que alcanza a todos los supuestos de diferencia de valor, el criterio amplio o de la **literalidad**.

A su vez la primera tesis ha sido adoptada por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ("Frigorífico Gualeguaychú", del 20.10.87) y por la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación ("Comaltex", del 31.5.89).

La segunda tesis, o criterio del alcance restringido de la norma, ha sido sostenida por las Salas II y IV de la mencionada Cámara ("Comaltex", del 2.11.89 y "Lichter, Alfredo A.", del 30.6.87, respectivamente), y por las Salas "E" y "G" del Tribunal Fiscal ("Fría SAIC", del 19.2.86 y "Ramgras SACI", del 31.5.89, respectivamente).

Cabe señalar que si bien los precitados pronunciamientos fueron emitidos específicamente en casos de exportación, exhiben fundamentos que resultarían igualmente aplicables para los simétricos supuestos en materia de importación.

En cambio la Sala III de la citada Cámara,

que se ha pronunciado concretamente a favor de una interpretación amplia del tipo infraccional, lo ha hecho en virtud de argumentos que sólo son aplicables en materia de exportaciones ("Ramgras SACI", del 15.12.89), por lo que no puede afirmarse que también fuera su criterio el de la interpretación amplia o literal en materia de importación.

En lo que se refiere específicamente a importaciones puede citarse la sentencia de la Sala "G" del Tribunal Fiscal, in re "Maderera Correntina SACIA", del 30.8.89, en el mismo sentido adoptado en los correlativos supuestos de exportación.

No se han emitido fallos "plenarios", ni del Tribunal Fiscal ni de la mencionada Cámara Nacional de Apelaciones.

Tampoco se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en pronunciamiento alguno hasta el momento.

Por todo lo cual existe una cuestión doctrinaria abierta, sobre la interpretación del contenido de una norma de fondo (en el caso sobre la tipificación misma de la infracción), sin definición desequilibrante a favor de una u otra tesis, y por ende generadora de una objetiva situación de incógnita genuina sobre el resultado del pleito (derivada exclusivamente de una cuestión de derecho) en determinados casos en los que para una de las tesis no se habría configurado la infracción.

III.- Nuestro criterio

Nuestra posición está por la tesis del alcance restringido de la norma. Ello así por los siguientes fundamentos.

Para indagar el alcance de la figura infraccional en el régimen actual del Código Aduanero y habida cuenta que en éste el legislador no ha explicitado específicamente la "ratio legis" de la punibilidad de este tipo de diferencias, es preciso recurrir a sus antecedentes legislativos ya que el desarrollo de la figura en sus distintas expresiones o tipificaciones y la intención del legislador en esos antecedentes "expresada", llevan a delimitar aquel alcance.

La indicada necesidad -de recurrir a los antecedentes legislativos- a los referidos fines interpretativos, viene impuesta por el análisis de la Exposición de Motivos del citado código en la parte correspondiente a las "declaraciones inexactas" (Sección XII, Título II, Cap. 6º). De este análisis se desprende claramente que el legislador ha explicitado que, salvo las expresas innovaciones que se introducen en relación al régimen por entonces vigente (caso de la sustitución de la "redacción extensa y confusa" -en dos artículos de la ley de aduana por una fórmula única que subsume las dos normas delimitando cada tipo infraccional según el específico efecto de la inexactitud), los tipos infraccionales de la declaración inexacta punible se adoptan casi como venían dados, básica y fundamentalmente (en lo esencial de la tipicidad y sobre todo en relación a las finalidades perseguidas y los rubros tutelados), por la legislación hasta entonces vigente la cual, en su desarrollo de la evolución cronológica, sí venía expresando en cada caso la "ratio legis", es decir la explicitación de los fundamentos de la finalidad y de los bienes tutelados que motivaron en sus momentos las figuras que se iban legislando.

En el régimen de la ley de aduana t. o. 1962, **antes de la ley 17.138**, las falsas manifestaciones (tal la denominación de entonces a las actuales declaraciones inexactas), tanto en operaciones de importación como de exportación, eran penadas **sólo por falsas**, independientemente de las consecuencias que produjeran o pudieran producir.

La **ley 17.138** morigeró la rigurosidad del sistema en materia de importaciones: impuso los efectos de violación a una prohibición de importación o de perjuicio fiscal, que pudieran producirse por la falsa manifestación, para sancionar a ésta. En materia de exportación, en cambio, persistió el esquema anterior en cuanto mantuvo

la punibilidad de la falsa manifestación (de calidad, cantidad o valor) con independencia de que ella pudiera producir alguna consecuencia, si bien también la sancionaba -con pena "adicional"- si **además** pudiera producir la consecuencia de perjuicio fiscal (menor ingreso tributario u otorgamiento ilegítimo de beneficios a la exportación).

Es importante destacar aquí que en la Exposición de Motivos de la ley 17.138 se expresó que mediante la sanción de las falsas manifestaciones **en exportación**, cuando no hubiera perjuicio fiscal, se perseguía la tutela de determinados intereses públicos, tales como **impedir transferencias clandestinas de divisas**, o la defensa del patrimonio que para el país representan los mercados externos. De allí cabe concluir que la intención del legislador, a esta altura, era penar las falsas manifestaciones en exportación sólo cuando y/o porque afectarían los intereses públicos antes mencionados, y cuando además -en este supuesto con pena adicional- produjeran perjuicio fiscal. Es obvio que la "transferencia clandestina de divisas" que se quería impedir era la que podía derivarse de la "subfacturación en exportación" (como se verá, la precedente afirmación es corroborada por el Mensaje de la ley 19.881).

La **ley 19.881**, en materia de importaciones, impuso, como condición de punibilidad de las falsas manifestaciones, los efectos de: a) violación de una prohibición u otras restricciones directas a la importación, con o sin perjuicio fiscal (párrafo 2do. del art. 167 de la ley de aduana); b) resultar un importe pagadero al exterior distinto del que se comprobaba (del correspondiente), aún sin afectación de una restricción directa, pero **siempre que no se produjera perjuicio fiscal** (párrafo 3ro.); o c) perjuicio fiscal (menor ingreso tributario), que si se daba juntamente con el efecto del segundo párrafo se adicionaban las penas (párrafo 4to.).

De la armonía de los párrafos 3ro. y 4to. de este art. 167 (según la ley 19.881), y especialmente del propio texto del párrafo 3ro. (siempre que -las falsas manifestaciones- no produjeran perjuicio fiscal), se desprende categóricamente que la falsa manifestación en importación, sancionada por el efecto previsto en el párrafo 3ro. (resultar un importe pagadero al exterior "distinto" al correspondiente), era **exclusivamente** aquella de la que resultar un importe pagadero al exterior "mayor" al correspondiente; es decir que aquí ya se sancionaba la "sobrefacturación en importación".

La lectura de los párrafos 3º a 8º de la Exposición de Motivos de esta ley 19.881 es, además, muy explícita en el sentido de que con dicha ley, en materia de importación, se hace punible la referida sobrefacturación (es decir, sólo la sobrefacturación), cuando de diferencia de importes se tratara, sin violación de una restricción directa y sin perjuicio fiscal.

No puede dejar de advertirse, en orden a lo establecido por el párrafo 3ro. del aludido art. 167 (según la ley 19.881), que era "posible" que resultara mercadería de **mayor** valor que el declarado y a la vez no producirse perjuicio fiscal, cual sería el supuesto de mercadería no gravada. En tal caso quedaría bajo sanción -ya que no hay perjuicio fiscal pese al mayor valor resultante- también el efecto equivalente a la subfacturación en importación, lo que parecería contradecir lo afirmado en el párrafo aquí precedente.

Sin embargo la contradicción no es real, en sentido lógico; en tal sentido esa subfacturación no pudo ser objeto de sanción en la intención del legislador. Ello así, no sólo por lo explicitado en los ya referidos párrafos 3ro. a 8vo. de la Exposición de Motivos de la ley 19.881, sino además porque resulta contrario a toda lógica que el legislador haya querido incriminar una situación que -sin perjuicio fiscal- ningún perjuicio podía causar al Estado o al país y

sí en cambio -única posibilidad por entonces en la realidad económica, brecha cambiaria mediante- en todo caso al propio importador. Es evidente que en la intención del legislador sólo pudo tener cabida incriminar la diferencia de importes -sin perjuicio fiscal- en relación a mercadería gravada, es decir que se quiso sancionar -cuando no hubiera perjuicio fiscal- sólo la sobrefacturación en importación (ante la existencia de perjuicio fiscal la situación habría caído bajo la sanción de este supuesto: 4to. párrafo del art. 167).

La misma ley 19.881, **en materia de exportación**, aunque con importantes variaciones, mantuvo el "esquema" anterior (ley 17.138) en cuanto siguió haciendo punible a la falsa manifestación con independencia de la producción de alguna consecuencia (párrafo 2do. incs. a), b) y c) del art. 171 de la ley de aduana), y también en cuanto igualmente y además hacía punibles a las que pudieran producir alguna de las consecuencias específicamente previstas. Así, penaba en el primer aspecto a tres supuestos diferentes aún sin la existencia de perjuicio fiscal: diferencia en cantidad, diferencia de importes pagaderos desde el exterior, y diferencia de calidad o de destino (los incs. a), b) y c) aludidos, respectivamente); penaba también a la falsa manifestación, aún sin perjuicio fiscal, pero **que produjera el efecto** de violar una restricción a la exportación (párrafo 2do. inc. d)); y asimismo penaba a la **que produjera el efecto** de perjuicio fiscal (menor ingreso tributario u otorgamiento ilegítimo de beneficios a la exportación), con pena adicional en su caso (párrafos 4to. y 7mo.).

Lo que aquí interesa destacar es que, con la ley 19.881, en materia de exportación, la diferencia de importes pagaderos desde el exterior, debía entenderse en el sentido explicitado por el legislador de la ley 17.138, es decir en el sentido de perseguir las transferencias clandestinas, las que podían resultar de una "subfacturación en

exportación". Así quedó ratificado en la Exposición de Motivos de la ley 19.881, cuando de sus párrafos 10º y 11º se desprende claramente que la situación legal al respecto (con la ley 17.138) era distinta a la que existía en materia de importación (por lo que en esta materia fue necesario incluir la figura que -como se vio- en definitiva sancionó la sobrefacturación en importación, sanción que no existía), ya que las simétricas subfacturaciones en exportación ya tenían una figura en los supuestos sin perjuicio fiscal, y sólo correspondía perfeccionar la disposición pertinente. Lo corrobora asimismo el párrafo 12º de esta misma Exposición de Motivos en cuanto, en el sentido del aludido perfeccionamiento, explicita que la modificación correlativa (en relación a la importación) del régimen de punibilidad para exportación, se "acerca" al previsto para las falsedades que afectan la importación. De modo que quedan aquí punibles la sobrefacturación en importación y la subfacturación en exportación, exclusivamente (en relación a sus supuestos respectivamente inversos y desde el punto de vista exclusivamente cambiario).

También interesa destacar, siempre con la ley 19.881, que en exportación, las diferencias de cantidad, de importes pagaderos del exterior -ésta con el alcance indicado-, y de calidad, estaban sancionadas aún sin perjuicio fiscal y sin violación a una restricción directa, es decir que también constituían a su vez diferencias punibles en sí mismas, cada una de ellas; y por ello -en cuanto es relevante en la especie- la diferencia de calidad sin perjuicio fiscal y sin violación de una prohibición, e independientemente de diferencia de importes, estaba incriminada quedando comprendida en el art. 171 de la ley de aduana según la ley 19.881, como se vio bajo el encuadre específico de su segundo párrafo inc. c).

El art. 954 del Código Aduanero refundió

en un solo artículo las declaraciones inexactas de los arts. 167 y 171 de la ley de aduana (es decir tanto en operaciones de importación como de exportación), pero ahora distinguiendo las declaraciones o diferencias punibles, no por sus características intrínsecas y además por sus eventuales consecuencias, sino **sólo** por sus efectos: perjuicio fiscal, transgresión a una prohibición, e ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagadero distinto del correspondiente, efectos éstos previstos **como condición** de punibilidad, y representativos, cada uno de ellos, de alguno de los intereses públicos cuya protección subsiste en la intención del legislador.

En consecuencia, la declaración a cuyo respecto resulte una mercadería de menor valor, **en operaciones de exportación**, no se encuentra alcanzada por el supuesto del inc. c) de dicho art. 954, desde que esa diferencia no es susceptible de producir las consecuencias antes explicitadas, y derivadas de la intención del legislador, en materia de diferencia de importes, es decir las transferencias clandestinas de divisas o cualquier otra maniobra de tipo cambiario a partir de la subfacturación en exportación.

Cuando en operaciones de exportación resulte -por cualquier tipo de diferencia- una mercadería de menor valor, el único efecto de esa diferencia -desde el punto de vista cambiario- es que pudo producirse un ingreso de divisas desde el exterior "mayor" al importe correspondiente (correspondiente al valor de la mercadería resultante). Por ello, si no existiera en el caso perjuicio fiscal, ni violación de una prohibición, y dado que el inciso c) del art. 954 sólo incrimina el efecto de la posibilidad de ingreso **oficial** de divisas por un importe menor al correspondiente, la referida diferencia, por la que en exportación resulte mercadería de menor valor, no sería punible bajo ninguno de los tres incisos de la norma en trato.

En cuanto al ingreso "oficial" de divisas en razón de exportaciones, corresponde ver en este trabajo el capítulo IV que sigue a continuación.

Bien entendido entonces que la mera diferencia de calidad (o de cualquier otro tipo) que no produzca o pudiera producir o haber producido perjuicio fiscal, ni violación de una prohibición, ni el ingreso de un importe menor desde el exterior, en exportación, ha quedado lisa y llanamente desincriminada; y que el correlativo interés que se tutelaba con su incriminación en el anterior régimen, en todo caso la protección de los mercados internacionales de nuestro país, es actualmente objeto de legislación extraaduanera.

La razón que a nuestro entender sería definitoria -por lo contundente- en la controversia planteada, es la que vendría dada desde el enfoque quizás más simple y elemental, por el cual puede arribarse a la conclusión que se está sosteniendo.

Sobre la base absolutamente **indiscutible** de que la declaración inexacta, en el actual régimen, tanto en operaciones de importación como de exportación sin distinción alguno, tal como se vio, **no es punible en sí misma y por sí misma, sino sólo si con ella se da** (o pudiera darse) **al menos uno de los tres efectos previstos por la figura**, cabe razonar que "si no hay perjuicio fiscal" y "si no se da el efecto de violar una prohibición", la declaración inexacta sería **de cualquier modo o de todos modos** punible por el inc. c) del art. 954, si es que se considerara que dicho inciso prevé como efecto **tanto el mayor importe como el menor importe** indistintamente para importación o exportación (es decir el criterio contrario al que se sostiene en este trabajo). Esto último en cuanto cualquier diferencia de calidad o de cantidad (y obviamente también la intrínseca de valor) daría en la práctica una diferencia de valor y por ende de importes pagados o por pagar. En otras palabras, la declaración inexacta **sería de hecho siempre punible**

(como alguna vez fue pero que -queda claro- hoy el legislador lo ha desvirtuado, tal el indudable espíritu de la ley actual).

De modo que, de aceptarse el criterio contrario al que aquí se sostiene, en la propia figura estaría el principio y a la vez la contradicción del principio: lo cual sería inadmisibles (ello es por cierto bien diferente a la existencia del principio y a la vez de una excepción). Pero, además, dicho criterio contrario, de haber sido a la vez el del legislador, debió en todo caso haberse expresado con el esquema: "La declaración inexacta es punible del siguiente modo: ... a) ..., b) ..., o c) ...". En este último esquema (con pena distinta para cada uno de los tres casos), es evidente que los supuestos son **posibles** (pueden darse, uno, más de uno, o **ninguno**), y a la vez **condicionantes** de la punibilidad. Todo lo cual, como quedó dicho, avala el criterio aquí explicitado.

IV.- El decreto N° 530/91 y su incidencia en la aplicación de la figura.

El Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 530/91 (Bol. Oficial del 28.03.91), vigente desde el 29.03.91, estableció una modificación de sustancial trascendencia en el régimen legal cambiario, con obvias implicancias significativas en el orden de la economía nacional.

Esta modificación consiste en la **eliminación de la obligatoriedad del ingreso y negociación en el Mercado de Cambios, de las divisas provenientes de la exportación.**

Tal medida, verdaderamente revolucionaria en la economía nacional, con además sus inmediatas y necesarias consecuencias en el orden de las intervenciones y obligaciones bancarias en las exportaciones y en el cobro de las devoluciones tributarias (reembolsos) (1), no podía sino, también, tener una incidencia de gran importancia

en la materia aduanera y, concretamente, en la normativa que específicamente se refiera al ingreso de divisas de las exportaciones, tal -precisamente- la de la figura infraccional en análisis en el presente trabajo, en lo atinente exclusivamente -claro está- a las operaciones de **exportación**.

Entendemos que, al menos desde el 29.03.91 (entrada en vigencia del Decreto 530/91), ha perdido virtualidad la aplicación de la figura de que se trata, en relación a las declaraciones registradas o oficializadas desde esa fecha para operaciones o destinaciones de exportación.

Ello así, en cualquier supuesto en el que resulte mercadería de diferente valor (mayor o menor) que el declarado.

Al hacer aquí referencia al "diferente" valor -mayor o menor-, entendemos que la inaplicabilidad de la figura (mientras subsista la indicada pérdida de virtualidad, es decir la vigencia del decreto 530/91) debe ser admitida, no sólo por quienes sustentamos la tesis restringida -de punibilidad de sólo el efecto equivalente a la subfacturación en exportación-, sino aún por quienes sustentan la tesis amplia -de punibilidad de la diferencia de valor en más o en menos-.

Ello por cuanto, sea que el "diferente" importe -cuyo ingreso como efecto condicionante de punibilidad requiere la figura- deba ser "menor", sea que pueda ser "mayor o menor" indistintamente, en ambos casos en relación al importe correspondiente o bien al ingreso correspondiente, en cualquiera de las dos posiciones **no existe ingreso debido**, o ingreso correspondiente a deber ingresar, porque, lisa y llanamente, **no existe obligatoriedad actual de ingresar "importe alguno"**.

Es claro que en el contexto jurídico de la figura en análisis, el **deber ser** de la norma primaria comprendida en aquélla es "no ingresar o no generar la posibilidad de

(1) Ver: Gustavo Zunino, "Efectos de la eliminación del deber de ingresar y negociar divisas provenientes de exportaciones", en Revista de Estudios Aduaneros, Año II, N° 3, pág. 35.

ingresar un importe distinto al correspondiente", lo que a su vez presupone, como deber ser, el de **ingresar el importe correspondiente**.

Ante lo establecido por el Decreto 530/91, es evidente que es legítimamente posible ingresar cualquier importe por la exportación -por ejemplo ingresar sólo una parte del precio y por ello ingresar un importe menor al del valor correcto de la mercadería-, tanto como lisa y llanamente no ingresar ningún importe.

No puede constituir por lo tanto hoy una conducta ilícita la diferencia (entre lo declarado y lo resultante), de cualquier tipo, que para su tipificación como infracción requiere la producción (o posibilidad de producción) de un efecto determinado, evidentemente ilícito, cuando tal efecto, si es que se produce, hoy **de ningún modo es ilícito**. En otras palabras, ya no es posible la producción (o su posibilidad) de dicho efecto determinado; ya no es posible el ingreso de un importe indebido, o lisa y llanamente el ingreso indebido, sencillamente porque ya no existe ingreso indebido. Cabe recordar que el "importe correspondiente" (es evidente que seguirá existiendo la noción de importe correspondiente o importe correcto) **en esta figura** viene expresado exclusivamente en relación al **ingreso** del mismo en razón de la exportación, es decir que conforma la noción de ingreso correspondiente o ingreso debido, como deber ser, y correlativamente la noción de ingreso no correspondiente o ingreso indebido como efecto requerido por la figura infraccional.

De lo contrario, es decir de no admitirse esto último, se estaría conculcando el comentado principio de que la mera dife-

rencia no es punible en sí misma. Ello así en cuanto es muy claro que si por cualquier razón resultara mercadería de diferente valor o importe que el declarado, **no es esa diferencia** -de valor o de importe- la que estaría sancionada en sí misma, sino sólo si se produjera o pudiera producir alguno de los efectos previstos, como habría sido el del **ingreso** de un importe distinto al importe de la mercadería resultante (claro está, en tanto y en cuanto -como se vio- el ingreso de importes fuera obligatorio).

Es conveniente dejar a salvo que, con el enfoque realizado, de ningún modo la figura en análisis ha sido modificada en su tipicidad sino que, en relación a las operaciones de exportación, **ha perdido virtualidad** (no es posible su aplicación), evidentemente mientras subsista el régimen del Decreto 530/91. En este aspecto la situación es, a nuestro juicio, categóricamente asimilable a la **modificación del tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería** (art. 899, última parte, del Código Aduanero).

Precisamente en relación a esto último, sin perjuicio de adelantar que en nuestra opinión y en principio la situación que el Decreto 530/91 trae aparejada para la figura en trato respecto de las exportaciones **no es aplicable a las operaciones oficializadas antes del 29.03.91** (justamente porque no constituiría cabalmente una norma penal más benigna), sin embargo debemos admitir la posibilidad de un análisis más profundo sobre ese particular ante la circunstancia cierta e innegable de haberse producido un cambio fundamental en la política económica mediante una derogación generalizada de un sistema reglamentario que ha implicado dejar sin

(2) Ver Gustavo Zunino, en op. cit., la problemática allí planteada en relación al Decreto 530/91, "mutatis mutandi" vinculada al tema del presente trabajo, y jurisprudencia allí indicada. Nuestra opinión en principio contraria a la aplicación retroactiva (adelantada en el texto) obedece, como se vio, a la limitación establecida en el art. 899 del C. A., y muy relevantemente a la circunstancia innegable de que existiendo -además de la obligación de ingreso oficial de divisas- una real "brecha cambiaria", no se trataba del mero incumplimiento de un requisito formal (luego dejado sin efecto) sino de la posibilidad efectiva (generada por ese incumplimiento) de obtener un beneficio económico **ilícito**.

contenido sustancial al régimen esencialmente tenido en miras en la ley represiva (2).

V.- Conclusiones.

Por todo lo expuesto, la aplicación del inciso c) del art. 954 del Código Aduanero ha quedado, a nuestro juicio, reducida a los casos de diferencias que produzcan o puedan producir el efecto económicamente equivalente a la **sobrefacturación en operaciones de importación** (es decir cuando por cualquier razón resulte de la comprobación aduanera mercadería de menor valor que el declarado), sin perjuicio de agregar aquí que, siempre teniendo en cuenta las motivaciones que explícitamente tuvo el legislador al sancionar la respectiva situación y en virtud de que en la realidad económica actual evidente-

mente ha cesado de hecho el beneficio ilegítimo por cierto- que el importador podía obtener de pasar inadvertida este tipo de diferencias (ello en razón de que las divisas se obtienen al tipo de cambio del mercado único y libre de cambios), dicha situación sería merecedora -para hechos ocurridos después de la indicada circunstancia cambiaria- de una significativa atenuación en los términos del art. 916 del Código Aduanero.

Por último, en caso de consolidarse y/o mantenerse en estabilidad el actual e indicado esquema económico-cambiario, y nuevamente teniendo en cuenta la tantas veces referida intención del legislador oportunamente explicitada, no cabría sino preguntarse si no habrá llegado el momento de derogar la norma del inc. c) del art. 954 del Código Aduanero.