

LA DECLARACIÓN INEXACTA Y LA COMPETENCIA DEL SERVICIO ADUANERO PARA OCUPARSE DEL CONTROL DEL INGRESO DE LAS DIVISAS. UN FALLO QUE HACE ESCUELA

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “F”, sentencia del 07 de abril de 2015,
en autos “*Atanor*”¹

POR MATEO MC CORMACK

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los fundamentos expuestos por las partes y el fallo emitido por el Tribunal Fiscal de la Nación.
- III. Los alcances del fallo. La interpretación propiciada por el Tribunal Fiscal.
- IV. El análisis del fallo. La posición sobre el tema debatido.
- V. La competencia de la Aduana y del BCRA.
- VI. El principio de defensa en juicio, el debido proceso y de intervención del juez natural.
- VII. El principio de legalidad.
- VIII. Algunas conclusiones.

I.- Introducción

1. El 23/01/2012, la entonces Directora General de Aduanas dictó la Instrucción General N° 2/2012² mediante la cual impartió pautas para que el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros³ y los administradores de las aduanas del interior del país⁴ resolvieran los sumarios instruidos en los términos del art. 1090, del Código Aduanero, por la presunta comisión de la infracción de declaración inexacta contenida en el art. 954, ap. 1, inc. c), del CA

por no haber ingresado, dentro de los plazos previstos por la legislación vigente, las divisas provenientes de sus exportaciones de bienes.

2. En concreto, la Directora General ordenó:

- a) Absolver al exportador cuando se acreditare el ingreso de las divisas en tiempo y forma;
- b) Imputar y condenar por el art. 994, inc. c), del CA al exportador que acreditare el ingreso de las divisas en forma tardía;
- c) Imputar y condenar por el art. 954, ap. 1, inc. c), del CA al exportador que no acreditare el ingreso de las divisas.

1. El sumario del fallo comentado se puede consultar en la Sección Jurisprudencia de esta Revista.

2. BDGA N° 9/12 de fecha 8/2/12

3. Jurisdicción delegada mediante la Disposición AFIP N° 128/98 y modificatorias.

4. Conf. Art. 1018 del CA.

3. Según surge de la propia Instrucción, el objetivo era normalizar el procedimiento a aplicar para la resolución de los sumarios ya iniciados, a la vez que propiciaba la instrucción de nuevos sumarios ante eventuales incumplimientos en materia cambiaria. Definiendo, en todos los casos, como deben ser resueltos estas actuaciones, vedando a los inferiores jerárquicos como competencia para entender en las causas, toda posibilidad de análisis y valoración legal.

4. Esta Instrucción generó una innumerable cantidad de críticas doctrinarias. Incluso generó una recomendación en las V Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en el año 2012.

5. La Aduana, sin embargo, siguió con su postura e instruyó una considerable cantidad de sumarios en los que le imputó a las compañías la comisión de declaraciones inexactas por estas presuntas faltas de ingresos de las divisas (en rigor de verdad, falta de acreditación de ingreso de las divisas). Ello así, a resultas de la información compulsada de los registros informáticos del Banco Central de la República Argentina (BCRA).

6. Muchos de estos sumarios se encuentran aún en trámite ante la Aduana. Algunos otros ya han sido resueltos. Uno de estos casos, fue resuelto por la Aduana de San Pedro; quien condenó a Atanor S.A. al pago de una multa por la comisión de la infracción contenida en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

7. Analizado el planteo de ambas partes, el 07/04/2015, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación dictó un fallo ejemplar en el que hizo lugar a la excepción de incompetencia planteada por la firma y declaró la nulidad del procedimiento infraccional llevado a cabo.

II.- Los fundamentos expuestos por las partes y el fallo emitido por el Tribunal Fiscal de la Nación.

8. Según lo anticipáramos, Atanor no habría ingresado o no habría acreditado el ingreso en tiempo y forma de las divisas provenientes de una operación de exportación documentada ante la Aduana de San Pedro. Y frente a ello,

la Aduana instruyó un sumario y la condenó al pago de una multa equivalente al valor de las divisas no ingresadas, por la comisión de la infracción contenida en el art. 954, ap. 1, inc. c) del C.A.

9. La aduana de San Pedro habría fundado su decisión en la mentada Instrucción General N° 2/2012 sin considerar las defensas opuestas por Atanor.

10. Haciendo uso de la opción que le concede el art. 1132 del C.A., el exportador acudió al Tribunal Fiscal de la Nación en resguardo de sus derechos. Allí planteó, en cuanto interesa y como excepción de previo y especial pronunciamiento, la nulidad del procedimiento infraccional y la incompetencia de la Aduana en analizar y condenar la falta de ingreso de divisas de una operación. Señaló, luego, que el art. 954 del citado código no sanciona la falta de ingreso de las divisas y que lo sucedido con posterioridad a la declaración no puede eruirse como declaración inexacta. Por último, señaló que efectivamente había cumplido con el ingreso y liquidación de las divisas.

11. El representante legal de la Aduana contestó el traslado del recurso, remarcando la falta de impulso probatorio del administrado. Hizo referencia a la mentada Instrucción N° 2/2012 y destacó que su espíritu es obtener una postura estatal unívoca, sin que ello implique una aplicación automatizada, con prescindencia de los hechos de la causa. El representante legal de la Aduana invocó el fallo de la Corte del 11/06/1998 en el caso "*Bunge y Born*" y solicitó su aplicación. Destacó que la Aduana no sanciona la mera falta de ingreso de las divisas, sino que coadyuva a velar por la veracidad de lo declarado en función de lo ingresado y que es atribución del Director General de Aduanas ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías y que la fiscalización de un acto que desnaturalice el comercio exterior le es propio.

12. Por una cuestión de orden procesal, el vocal preopinante de la Sala "F" del Tribunal Fiscal decidió tratar, en primer lugar, la declaración de incompetencia planteada por Atanor, en conjunto con el planteo de nulidad. Para ello, en primer lugar, determinó cuáles son las

facultades de la Dirección General de Aduanas y del Banco Central de la República Argentina. Acudió, de este modo, al Código Aduanero y al Decreto 618/97 para analizar las facultades del Director General de Aduanas. Luego, para determinar las facultades del Banco Central, acudió a las leyes 20.539 y 19.359.

13. Sentado aquello, el Dr. González Palazzo concluyó que, de las normas que regulan la actividad de ambos organismos, no surgía ninguna disposición que otorgara al Administrador Federal de Ingresos Públicos o al Director General de Aduanas facultades de control sobre el régimen cambiario y que dicha facultad le competía al Banco Central, en tanto es la entidad que debe controlar el cumplimiento de la obligación del ingreso de las divisas por operación de exportación de productos nacionales en el Mercado Único y Libre de Cambios, detectar su incumplimiento e instruir el sumario correspondiente.

14. Determinadas las facultades de cada organismo y quedando claro que el control del ingreso de las divisas le compete al Banco Central, el vocal entendió que, al dictar la IG N° 2/2012, la Aduana se arrogó facultades que la ley no le concede.

15. Señaló que la Aduana no había cuestionado el precio declarado, sino la falta de ingreso de las divisas y, citando jurisprudencia del fuero penal económico, destacó que ello era competencia exclusiva del Banco Central. Destacó, también, que siendo la liquidación de las divisas un acto posterior a la exportación, su fiscalización resulta ajena a la competencia del servicio aduanero.

16. Concluyó, en definitiva, que la función del servicio aduanero es el control sobre el tráfico internacional de las mercaderías que ingresan o egresan hacia o desde el territorio aduanero y que esta función difiere notoriamente del control del ingreso o egreso de las divisas que implican la contraprestación al ingreso o egreso de las mercaderías.

17. Señaló que la falta de liquidación o ingreso de las divisas no convierte por sí a la declaración en inexacta, en tanto no evidencia una diferencia resultante entre el precio efectivo de la mercadería y el declarado en la declaración comprometida efectuada en el permiso de embarque que pueda o

haya podido producir la consecuencia prevista en el inciso c) del art. 954 del C.A.

18. Si bien hasta aquí el fallo resultaba lo suficientemente claro y contundente como para declarar la incompetencia de la Aduana para sancionar a Atanor, el vocal Dr. González Palazzo decidió ahondar en el análisis de la IG N° 2/2012.

19. De este modo, señaló que la instrucción evidenció un esfuerzo extraordinario de la autoridad aduanera para formular una aplicación analógica del art. 954 del C.A., forzando su adecuación a la conducta investigada en franca colisión con los deberes y facultades de la Aduana, afectando así la natural competencia que tiene el Banco Central.

20. Señaló, llegado a este punto, que la instrucción en comentario violenta palmariamente el derecho al debido proceso, el principio de legalidad y demás normas concordantes de la Constitución Nacional y Tratados Internacionales contenidos en el art. 75, inc. 22 en tanto obliga al juez administrativo a imponer una sanción de naturaleza penal, sin perjuicio de las defensas que éste presente y que justifiquen la falta de ingreso de divisas.

21. En conclusión, el vocal preopinante antes mencionado, decidió declarar la incompetencia de la aduana para instruir sumarios y condenar ante la constatación del incumplimiento de ingresar las divisas y decretar la nulidad del procedimiento infraccional llevado a cabo por la Aduana. Ordenó darle intervención al Banco Central, en los términos de la ley 19.359 y ordenó requerirle al Administrador Federal de Ingresos Públicos a que analice la factibilidad de dejar sin efecto la IG N° 2/2012.

22. Al momento de emitir su voto, el vocal Dr. Basaldúa, invocó la disposición contenida en el art. 1164, del C.A. en tanto le impide al Tribunal Fiscal pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que exista ya jurisprudencia de la Corte Suprema que hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas. Sin perjuicio de ello, dejó plasmada su posición sobre el tema, invocando, al respecto, autorizada doctrina en la materia.

23. En tal sentido, consideró ajustado a derecho lo propuesto en el voto precedente en tanto declaró la incompetencia de la aduana para instruir sumarios y condenar ante la constatación del incumplimiento de ingresar las divisas y decretar la nulidad del procedimiento infraccional llevado a cabo por la Aduana.

24. El restante vocal Dr. Garbarino, por su parte, adhirió en sustancia a los fundamentos expuestos por el Dr. Gonzalez Palazzo, aunque agregó algunas consideraciones adicionales, en relación al procedimiento sancionatorio seguido en el caso y a la competencia del servicio aduanero en la materia.

25. Sobre el particular, el Dr. Garbarino, destacó la carencia de facultades de la Administración para aplicar sanciones de naturaleza penal, aunque se trate de infracciones y no de delitos, en tanto violenta la garantía de imparcialidad del tribunal que resuelve.

26. Por la sentencia en comentario, en definitiva, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación declaró la incompetencia de la aduana para instruir sumarios y condenar ante la constatación del incumplimiento de ingresar las divisas y decretó la nulidad del procedimiento infraccional llevado a cabo por la Aduana. Ordenó darle intervención al Banco Central, en los términos de la ley 19.359 y ordenó requerirle al Administrador Federal de Ingresos Públicos a que analice la factibilidad de dejar sin efecto la IG N° 2/2012.

III.- Los alcances del fallo. La interpretación propiciada por el Tribunal Fiscal.

27. A mi entender, los efectos del fallo son contundentes. La IG N° 2/2012 se irroga facultades que la propia ley no le concede y violenta los principios de debido proceso y de juez natural, en tanto obliga a un juez administrativo a fallar sin atender a las explicaciones que el administrado aporte y de legalidad, en tanto pretende encuadrar una conducta no descripta en el art. 954, del C.A.

28. En el análisis de las normas aplicables al caso, el Tribunal fue claro y determinó que la función del servicio aduanero es el control sobre el tráfico internacional de las mercade-

rías que ingresan o egresan hacia o desde el territorio aduanero y que esta función difiere notoriamente del control del ingreso o egreso de las divisas que implican la contraprestación al ingreso o egreso de las mercaderías; función que, conforme lo disponen las leyes 20.539 y 19.359, le compete al Banco Central de la República.

29. En tal escenario, el servicio aduanero no tiene ninguna competencia para instruir sumarios ni sancionar a los exportadores por no acreditar el debido ingreso de las divisas provenientes de sus exportaciones. Hay un régimen especial que sanciona tales conductas y no es la aduana quien deba analizarlas ni aplicarlas.

30. En definitiva, el fallo fue claro:

a) La Aduana no puede instruir sumarios ni sancionar por falta de ingreso de divisas provenientes de exportaciones;

b) En su caso, esta falta de ingreso de las divisas, no encuadra en el tipo descripto en el art. 954, del C.A.;

c) Es el Banco Central de la República Argentina quien debe velar por el control del ingreso y egreso de las divisas con motivo de operaciones de exportación e importación;

d) La IG N° 2/2012 violenta los principios constitucionales del debido proceso, del juez natural y de legalidad y, como tal, debe ser revisada y derogada por el Administrador Federal de Ingresos Públicos.

IV. El análisis del fallo. La posición sobre el tema debatido.

31. Como lo anticipara, el fallo resultó contundente y se limitó a analizar la competencia de la Aduana en instruir sumarios por falta de ingreso de divisas por exportaciones, sin entrar a analizar el tipo infraccional descripto en el art. 954, del C.A.

32. Dejó entrever, sin embargo, su opinión respecto del encuadre de la conducta descripta en el tipo infraccional previsto en el art. 954, del C.A. Y en ese campo, el Tribunal fue claro: la Instrucción General N° 2/2012 violentaba el principio de legalidad.

33. A modo de ejemplo, cito tres fragmentos del voto del Dr. Gonzalez Palazzo:

“...en el caso, la conducta denunciada no se refiere a una diferencia entre el precio de las mercaderías que se exportan y el declarado ante el servicio aduanero en la declaración comprometida en el permiso de embarque, sino a la falta de ingresos de divisas de una operación de exportación.”

“Que la falta de ingreso de divisas en el Mercado Único y Libre de Cambios, no convierte por sí a la declaración efectuada ante el servicio aduanero en inexacta en los términos previstos en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A. Ello así, por cuanto no se da en autos el supuesto previsto en la norma de diferencia alguna resultante entre el precio efectivo de la mercadería objeto de exportación y el declarado en la declaración comprometida efectuada en el permiso de embarque, que pueda o haya podido producir un ingreso pagado o por pagar distinto del que correspondía para esa operación.”

“Se ha evidenciado que la ‘Instrucción General’ no reviste más que un extraordinario esfuerzo de la autoridad aduanera para formular encubiertamente una aplicación analógica del tipo infraccional previsto en el art. 954 del código de fondo, forzando su adecuación a la conducta investigada, en franca colisión con las misiones y funciones del servicio aduanero, afectando así la natural competencia que sobre la materia tiene el Banco Central de la República Argentina”.

34. La doctrina sentada en el fallo en comentario, entonces, resulta más que interesante. En primer lugar, porque delimita claramente la competencia de la Aduana en la materia. En segundo lugar, porque realzó el principio de defensa en juicio y debido proceso y en tercer lugar porque, al menos indirectamente, ratificó el principio de legalidad en materia infraccional aduanera.

35. En los próximos párrafos me referiré separadamente a cada uno de estos tópicos.

V. La competencia de la Aduana y del BCRA.

36. En el fallo en comentario, el Tribunal declaró claramente que la Aduana no tiene competencia alguna para controlar el ingreso y egreso de las divisas vinculadas con operaciones de exportación e importación.

37. Coincidimos con esa decisión. Las funciones y atribuciones del Director General de Aduanas están claramente detalladas en el art. 9, ap. 2, del decreto 618/97⁵. Por su parte, las funciones y facultades del BCRA están también claramente definidas en el art. 4° de su Carta Orgánica, recientemente modificada por la ley 26.739⁶.

38. En cuanto interesa al presente análisis, el BCRA tiene como función, entre otras, ejecutar la política cambiaria en un todo de acuerdo con la legislación que sancione el Honorable Congreso de la Nación y regular, en la medida de sus facultades, toda actividad que guarde relación con la actividad financiera y cambiaria. Ello, sumado a la delegación de facultades estipulada en el art. 5° de la Ley de Régimen Penal Cambiario (to. 1995), hace evidente que quien es competente para fiscalizar e instruir sumarios por la falta de ingreso de las divisas provenientes de exportaciones es el BCRA y no la Aduana.

39. A la Aduana sólo le interesa el ingreso de las divisas a efectos de analizar la procedencia del pago de los reintegros por exportaciones (conf. RG AFIP 1281/02) y, obviamente, a efectos de controlar la declaración comprometida y el valor de la mercadería de exportación, mas no debe velar por el ingreso de las divisas.

40. La distinción cualitativa entre la materia cambiaria y la aduanera ha sido determinada por la Corte Suprema, en el recordado fallo “*Legumbres*”, que fuera ahora también citado por el Tribunal Fiscal. Allí, la Corte señaló con absoluta claridad que “*el hecho de que por razones prácticas el órgano que ejerce el control de cambios*

5. BO 14/07/1997.

6. BO 28/03/2012.

lo haya delegado parcialmente en otro organismo de la administración mediante un acto administrativo, no puede tener virtualidad para cambiar la naturaleza del control que se ejerce y que está en la base de los bienes jurídicos que pretende proteger el derecho penal cambiario” y que el derecho penal aduanero sólo puede tomar en consideración a “aquellas funciones específicas de la actividad aduanera”⁷.

41. Se puede afirmar, por consiguiente, que al establecerse una consecuencia jurídica derivada del cumplimiento o no del régimen cambiario de ingreso y liquidación de las divisas correspondientes al contravalor de exportaciones, constituye una norma de carácter y naturaleza cambiaria y no aduanera.

42. En razón de ello, la IG N° 2/2012 invocada por la Aduana al sancionar al exportador, resulta objetable pues, ni la AFIP ni la DGA, tienen competencia alguna para emitir reglamentos en materia cambiaria que, en el ámbito administrativo, es competencia del Poder Ejecutivo y —por delegación— del BCRA.

VI. El principio de defensa en juicio, el debido proceso y de intervención del juez natural.

43. Tal como lo destacáramos, la segunda consecuencia importante del fallo en comentario, es la declaración de violación a los principios de defensa en juicio, el debido proceso y del conocimiento del juez natural.

44. Sobre el particular, cabe señalar que no resulta aceptable, ni ajustado a derecho, que un juez administrativo que deba impartir justicia se halle conminado a resolver una contienda de naturaleza penal, según las instrucciones generales que su superior le imparte. Si bien cabe aceptar patrones generales de interpretación, resulta difícil justificar que en abstracto se propicie la condena de los administrados, sin más.

45. En efecto, el juez administrativo con

competencia delegada para entender en una controversia infraccional aduanera tiene por deber analizar la conducta del sujeto imputado y, principalmente, si esta conducta se encuentra contenida en el tipo infraccional que se imputa. Debe analizar, asimismo, si existe cierto grado de culpa y si, además, su conducta es reprochable.

46. Quien debe resolver las controversias infraccionales suscitadas en el ámbito de la aduana es el juez administrativo estatuido por ley; en el caso, conforme lo normado por el art. 1018 del C.A., el administrador de la aduana en cuya jurisdicción se hubieren producido los hechos⁸. No es el Director General quien debe resolver estas cuestiones, salvo en los casos de avocación.

47. Ha dicho la jurisprudencia de nuestros tribunales que el juez natural de la causa es aquel que ha sido designado conforme a la ley, y cuenta con competencia para resolver el caso, antes de que los hechos hayan ocurrido⁹. Y en el caso, el juez natural que debe resolver los procedimientos para las infracciones es el estipulado por el propio Código Aduanero y ciertamente no es el Director General.

48. A la luz de lo expuesto, es indudable que el dictado de la instrucción general que dispone la condena de los administrados implica una clara afectación a la independencia de los jueces y a la garantía del juez natural, prevista en el art. 18 y 33 de la Constitución Nacional y el art. 8, ap. 1 del Pacto de San José de Costa Rica.

49. Por otro lado, la instrucción priva a los jueces de impartir justicia y decidir conforme a derecho, según las defensas que haya planteado el presunto infractor. Se violenta, de esta manera, el principio del debido proceso. En palabras de Muratorio, la Administración debe ser imparcial y esta imparcialidad no se exige respecto del interés público, sino como garantía de que ésta será efectivamente aplicada al caso por el órgano persona puesta al servicio del órgano institución, cuya voluntad no ha de desviarse hacia otros fines¹⁰.

7. CSJN, 19/10/1989, “*Legumbres S.A. y otros*”, Fallos 312:1920.

8. En el área metropolitana (aduanas de Bs. As., Ezeiza y Aeroparque), corresponderá que decida el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros.

9. T. Oral Penal Económico N° 3, 17/04/1997, “*Granero Carlos A.*” (ED, 166-365).

10. Muratorio, Jorge I, “*La Administración pública como sujeto del procedimiento administrativo: la competencia del órgano. Procedimiento y proceso administrativo*”, Jornadas Organizadas por la Carrera de Especialización en Derecho Administrativo Económico. Facultad de Derecho. Departamento de Posgrado y Extensión Jurídica. Pontificia Universidad Católica Argentina. CASSAGNE Juan C. (Director), Lexis Nexis, Bs. As., 2005, p. 120.

50. Debe, en definitiva, determinar, a partir de una investigación que tenga como objetivo arribar a la verdad material, si se ha cometido la conducta reprimida por art. 954, ap. 1, inc. b), del C.A. o por el art. 994, inc. c), del mismo Código Aduanero. Caso contrario, insisto, se violarán elementales principios constitucionales y penales de defensa en juicio, de inocencia, de legalidad, etc.

51. Vemos, entonces, que el dictado de la Instrucción implica, además, una afectación al principio de debido proceso y de defensa en juicio también contenido en el art. 18 de la CN y en el art. 8, ap. 2 del Pacto de San José de Costa Rica, en tanto juzga la conducta del exportador sin siquiera otorgarle la posibilidad de presentar defensa y brindar las explicaciones del caso —si bien en este caso podrá presentar defensa, por seguro no serán atendidas sus consideraciones, visto que se ha instruido la resolución de un modo ya definido—.

52. Decimos que vulnera el principio de defensa en juicio y de inocencia, en tanto el imputado no podría, en principio, acreditar alguna de las causales de exculpación que la propia normativa cambiaria o la propia jurisprudencia prevé. Como ejemplo de ello podemos citar la Comunicación “A” 5019¹¹ que establece excepciones para los casos de falta de cobro por circunstancias ajenas a la voluntad del exportador (“Control de cambios en el país del importador”, “Insolvencia posterior del importador extranjero”, “Deudor moroso”) que no serían consideradas como válidas por el servicio aduanero.

53. Podemos citar también la jurisprudencia de la Cámara en lo Penal Económico en tanto destacó, en una innumerable cantidad de fallos, que el exportador no puede ser sancionado por la falta de pago (o pago tardío) de parte del comprador del exterior. Así, ha señalado que “la obligatoriedad de ingresar al país el contravalor de toda exportación (art. 1° del D. 2581/64)

se refiere a la obligación que se tiene con relación al cobro real del crédito, no pudiendo sostenerse que sea aplicable cuando la falta de ingreso se produce por el incumplimiento de las obligaciones del deudor que impide cumplir al exportador, a su vez sus deberes al respecto, en tal caso, sería responsabilizarse por la actividad de un tercero ajeno a su voluntad”¹². Ha sostenido también que “la omisión es producto de la falta de ingreso de las divisas al país y la obligación de la exportadora de negociar ante el Banco Central es procedente en la medida que el importe de la operación se acredite efectivamente a favor de aquella en el Banco interviniente. En consecuencia, admitido como está que no hubo ingreso de divisas, se desvirtúa toda presunción de una negociación clandestina que supone tal omisión”¹³.

54. Si la normativa y la jurisprudencia admiten casos especiales que justifican la falta de ingreso de divisas y por tanto propician la no aplicación de sanciones en el marco del régimen penal cambiario, más aun cabría suponerlo en materia aduanera en donde resulta evidente que el no ingreso no configura ningún tipo infraccional previsto en el código aduanero.

VII. El principio de legalidad.

55. Hemos dicho que, al menos indirectamente, en su voto preopinante, el Dr. Gonzalez Palazzo ratificó el principio de legalidad, dejando bien en claro que la conducta perseguida en el caso (falta de ingreso de las divisas) no podía encuadrar en el tipo descrito en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.; el cual dice así:

56. *“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: (...) c) el ingreso o el egreso*

11. BO 25.01.10.

12. Del voto del Dr. Sustaita en “Surrey” CPECON, Sala 3, Reg. 205/1986; en términos idénticos se expide recientemente el Dr. Repetto en “Prensa Río de la Plata”, CPECON, Sala “A”, Reg. 168/2007 del 08/05/07.

13. Del voto del Dr. Repetto al que adhirió el Dr. Hendler, CNPE, Sala A, “Establecimiento Humberto Canale S.A. s/inf. ley 19.359”, 19/08/1994, Registro 322 - F. 512 de 1994.

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.”

57. El artículo en comentario sanciona, entonces, a aquél que formula una declaración que difiere del resultado de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, pueda generar (o genere) un ingreso desde el exterior de un importe distinto del que efectivamente correspondiere.

58. Como bien lo ha señalado la Corte en numerosos precedentes, el bien jurídico tutelado por esta norma es el principio de veracidad y exactitud de la declaración ya que, en la confiabilidad de lo declarado, reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de importación o exportación se perpetren manobras que lo desnaturalicen o perviertan.

59. Visto, entonces, que la Corte le ha dado al principio de veracidad y exactitud de la declaración una importancia superlativa¹⁴, a la hora de analizar la conducta del exportador (o del importador) debe determinarse si efectivamente existió una inexactitud de la declaración y si esta inexactitud tuvo, además, entidad para generar alguna de las consecuencias previstas por la norma.

60. En conclusión, para que un exportador sea sancionado, el servicio aduanero debe constatar la existencia de una inexactitud en su declaración y que ella, además, tenga entidad como para generar alguna de las consecuencias allí previstas (un perjuicio fiscal, una transgresión a una prohibición o el ingreso o egreso de un importe distinto del que correspondiere).

61. Dicho de otro modo, para que se configure el hecho imputado, debe constatarse primeramente una diferencia entre lo declarado en el permiso de embarque y el resultado de la comprobación y recién en esta hipótesis, cabe analizar si esta diferencia pudo ocasionar el ingreso desde el exterior de un importe dis-

tinto del que efectivamente correspondiere. Sin embargo, previamente debe constatarse la existencia de una diferencia entre la declaración comprometida en el permiso de embarque y el resultado de la comprobación.

62. Pues bien, siendo que en el caso no existió una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, la falta de ingreso de las divisas nada tiene que ver con la declaración comprometida y, claramente, no encuadra en el tipo previsto por la norma. Además, sería un hecho posterior a la declaración y, por lo tanto, no punible.

63. Tal como lo sostuviera la doctrina y la jurisprudencia, el bien jurídico tutelado por la figura de la declaración inexacta es la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de toda actividad ulterior del declarante, por ser el punto de partida del sistema del despacho en confianza de las mercaderías en razón del cual se controla solamente una parte de ellas¹⁵. Vemos, entonces, que la responsabilidad del declarante se agota con la declaración efectuada ante el servicio aduanero en los términos y con los alcances previstos en el art. 332 del C. A., y que no depende de circunstancias posteriores a ella (hechos o actos) que sean o no propios imputables al declarante.

64. En la exportación —y con referencia al art. 954 y el precio declarado— sólo interesa que este precio se corresponda con el pactado con el comprador y no resulte sospechoso en su veracidad, permitiendo que la Aduana se aparte de él para determinar un importe diferente. Se trata de evitar que el valor declarado posibilite la realización de un pago desde el exterior mayor o menor del que legalmente corresponda.¹⁶

65. En la medida que el importe o valor declarado se condiga con la realidad, no hay infracción. Los problemas de cobro que luego pudieran surgir, deberán ser analizados en el marco del régimen cambiario. Mas una declaración de valor —en rigor de verdad, de precio—

14. Cotter, Juan P., *Derecho Aduanero*, t.II, Bs. As., Abeledo Perrot, 2014, p. 1306.

15. CSJN, 12/05/92, “Subpga SACIE e I c/Estado Nacional ANA”.

16. Camauër, Fernando G., *Ingreso y Egreso de Importes*. La Instrucción General 2/2012 DGA, *Revista Comercio Exterior* N° 871, Mayo-Junio de 2012, p. 52.

exacta luego no se transforma en inexacta por la falta de ingreso de las divisas.

66. No hay ningún reproche que pueda efectuársele, desde el punto de vista infraccional aduanero, al documentante que, por circunstancias que no hacen al caso mencionar, no pudo ingresar las divisas. No hay inexactitud en el precio declarado y, menos aún, una declaración inexacta en los términos previstos por el art. 954 del C.A. Hay, en todo caso, un incumplimiento de las disposiciones del régimen penal cambiario.

67. En síntesis, la falta de pago o el pago insuficiente o extemporáneo son hechos o circunstancias completamente irrelevantes para la configuración de la infracción que exige una comprobación por parte del servicio aduanero de la inexactitud o falsedad del precio declarado en la destinación, al momento de su registro, con total independencia de la actuación o actividad posterior del exportador respecto del cobro del precio de su venta.

VIII.- Algunas conclusiones

68. En el fallo en comentario, el Tribunal Fiscal le puso un coto a la administración aduanera y ha declarado la nulidad del sumario y la incompetencia de la Aduana en instruir sumarios y sancionar a los exportadores por cuestiones que son de corte netamente cambiario.

69. Ha delimitado claramente la competencia aduanera y la del Banco Central en la instrucción de sumarios por falta de ingreso de divisas provenientes de exportaciones.

70. Ha ratificado el principio de defensa en juicio, del debido proceso y del juez natural y ha dejado en claro que, para configurarse un tipo infraccional de los previstos en el Código Aduanero (en el caso, la declaración inexacta)

deben darse los elementos que describe el tipo.

71. En definitiva, ha criticado la creación de la IG N° 2/2012. De tal modo, la Aduana no debe ni puede sancionar o perseguir a quienes incumplan las disposiciones que obligan el ingreso de las divisas provenientes de sus exportaciones, sino que es el BCRA y la Justicia Federal¹⁷, quienes investigan y juzgan las conductas de los exportadores a la luz de las normas cambiarias.

72. Pretender sancionar, entonces, bajo la figura de la declaración inexacta y el prisma del Código Aduanero, a un exportador, por no ingresar o no acreditar debidamente el ingreso de las divisas en tiempo y forma, supone una preocupante violación del principio de tipicidad y reserva legal y del juez natural.

73. Afortunadamente, el Tribunal Fiscal ha resuelto prontamente el primero de los casos que le llegó a conocimiento con una contundencia más que interesante. Tal como lo sostuvo en una ponencia presentada en las V Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, celebradas en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en el año 2012¹⁸, la IG N° 2/2012 merece ser revisada, visto que atenta contra garantías constitucionales. En principio, violenta el principio de juez natural al resolver los sumarios, sin consideración alguna por la competencia asignada por el código. Además, violenta el principio de debido proceso, visto que propicia la resolución de las causas sin la más mínima valoración jurídica. Asimismo, propicia la condena de los exportadores por la infracción de declaración inexacta, por la falta de cobro de una venta al exterior, violentándose de esta manera el principio de tipicidad o legalidad, visto que existe una clara confusión respecto del bien jurídico tutelado por la norma aduanera y también en relación al tipo legal contenido en el art. 954 del C.A.

17. En la ciudad de Bs. As., la Justicia en lo Penal Económico.

18. Mc Cormack, Mateo, El control de cambios y la infracción de declaración inexacta. La Instrucción General N° 2/2012, V Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, AAEF, Errepar, 2012, p. 297.