

# ¿La falta de ingreso de divisas por exportaciones configura la infracción de declaración inexacta<sup>1</sup>?

por Mariano Abel Ezeyza<sup>2</sup> y Matías Nicolás Morel Quirno<sup>3</sup>

**SUMARIO:** 1. INTRODUCCIÓN. 2. DESARROLLO. 2.1. Planteo del caso. 2.2. Naturaleza de las infracciones aduaneras. 2.3. De la infracción prevista en el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero. 2.4. Bien jurídico tutelado por el artículo 954 del Código Aduanero. 2.5. Incompetencia de la Dirección General de Aduanas. 2.6. La Instrucción General 2/2.012. 3. COLOFÓN.

## 1. INTRODUCCIÓN<sup>4</sup>.

En estas cuartillas pensamos, para generar alguna respuesta reflexiva al interrogante si la conducta de una empresa exportadora que no ingresa las divisas correspondientes a una operación de exportación en el mercado único y libre de cambios puede ser típicamente encuadrada en la infracción de declaración inexacta –prevista y reprimida en el artículo 954, apartado 1, inciso c) del Código Aduanero (en adelante CAD)–, plantear un caso hipotético, pues entendimos que ilustraría mejor el panorama discursivo.

En tal sentido, abordaremos, tras explicar el caso hipotético, el análisis de la naturaleza de las infracciones aduaneras, para determinar si a ellas les resultan aplicables los principios del derecho penal.

Seguidamente, enunciaremos los elementos del tipo infraccional del artículo 954 del CAD, como así también al visión moldeada por la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante CSJN) sobre el bien jurídico tutelado.

Posteriormente, analizaremos si la Aduana tiene competencia para controlar el cumplimiento de la obligación de ingreso de divisas en el Mercado Único y Libre de Cambios (en adelante MULC) por las operaciones de exportación, a la luz de la constitucionalidad de la Instrucción General 2/2.012.

Por último, apuntaremos alguna repuesta al interrogante planteado como caso hipotético en las palabras conclusivas.

## 2. DESARROLLO.

### 2.1. Planteo del caso.

El servicio aduanero instruye sumario y condena a una empresa exportadora por infracción al artículo 954 apartado 1 inciso c) del CAD, al constatar que no había ingresado las divisas correspondientes a una operación de exportación en el MULC.

<sup>1</sup> Trabajo publicado en el “El Derecho” el 18 de abril de 2016.

<sup>2</sup> Abogado (UBA), Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral), socio de Decideri, Ezeyza, Ronconi y asociados estudio ([www.deryasoc.com.ar](http://www.deryasoc.com.ar)), mail de contacto: [ezeyza@deryasoc.com.ar](mailto:ezeyza@deryasoc.com.ar).

<sup>3</sup> Abogado (UBA), Magíster en Derecho y Magistratura Judicial (Universidad Austral), Especialista en Derecho Penal (Universidad Austral), Especialista Nacional Avanzado en la Lucha contra el Narcotráfico (SEDRONAR), Capacitador en Reformas Penales y Procesales (CEJA/INECIP/Ministerio de Justicia de la Nación), Formador de Capacitadores (INECIP), Investigador a título de colaborador (FORES), Docente universitario (UBA, ISSP Policía Metropolitana, SITRAJU), cumpliendo función de Secretario de Fiscalía en lo Penal, Contravencional y de Faltas n° 18 del Ministerio Público Fiscal de CABA.

<sup>4</sup> Antes de avanzar es imprescindible aclarar que la idea base de este trabajo fue estampada por Mariano Abel Ezeyza en el marco de la materia “Infracciones Aduaneras” del Programa de Actualización en Derecho Aduanero y de la Integración de la UBA.

Esa operación se registró en vigencia del Decreto nacional n° 1.606/2.001, que restableció la vigencia del artículo 1 del Decreto nacional n° 2.581/1.964 y del artículo 10 del Decreto nacional n° 1.555/1.986, y dejó sin efecto el Decreto nacional n° 530/1.991 que derogaba la obligatoriedad de negociar el contravalor en divisas de la exportación de mercaderías.

En ese estado de cosas, esa conducta, ¿configura la infracción de declaración inexacta?

## 2.2. Naturaleza de las infracciones aduaneras.

La primera cuestión que debemos analizar para determinar la procedencia de la sanción es si corresponde que sea aplicada, a la luz de los presupuestos de hecho y de derecho y, de darse esos presupuestos, si la sanción es ajustada a derecho.

Es un principio indiscutido emanado de nuestra Constitución Nacional (en adelante CN) que, para aplicar una pena a cualquier habitante de la Nación, debe respetarse el debido proceso con todas las garantías que lo vigorizan, lindantes tanto con el derecho sustantivo como con el adjetivo. Y es indiscutible, en el plano del derecho penal, que para la imposición de una pena deben observarse estrictamente los principios y garantías englobados en el artículo 18 de la CN.

Con el objeto de garantizar el efectivo goce de las condiciones de vida, la administración estatal ha extendido progresivamente a lo largo de este siglo toda una serie de preceptos ordenadores que abarcan los más diversos ámbitos de la vida ciudadana, como el orden público, la economía, la circulación vial, la sanidad, las plantaciones de cultivos prohibidos, las infracciones deportivas, la ganadería, el medio ambiente, el urbanismo, los tributos fiscales, el control aduanero, los medios de comunicación, etc.

Junto con el desarrollo del poder de policía del Estado también afloró con firmeza el derecho penal administrativo, como una manifestación más del *ius puniendi* estatal, dirigido a efectivizar en la *praxis* normativa otra faceta del mismo discurso represivo.

Ha sido objeto de profunda investigación académica y jurisprudencial la naturaleza jurídica de las sanciones que la Administración se encuentra facultada a imponer a los administrados. Esta discusión es altamente relevante en nuestro medio, pues de afirmarse el carácter punitivo de tales sanciones no podrá soslayarse la aplicación y respeto de las garantías constitucionales emanadas no sólo del artículo 18 de la CN, sino también de los derechos no enumerados relacionados con la actividad punitiva (artículo 33 de la CN) y los derechos consagrados en los tratados internacionales de derechos humanos, cuyos contenidos han sido incorporados al texto constitucional en la reforma de 1.994 (artículo 75 inciso 22 de la CN), especialmente la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

La posición dominante, tanto en doctrina nacional como extranjera, considera que no es posible una distinción ontológica entre delitos y faltas administrativas. En esta sintonía, luego de destacar que gran parte de la doctrina consideró inexistente la distinción cualitativa entre delitos y contravenciones, Cassagne sostiene que:

“...es evidente que el derecho penal administrativo no configura una disciplina autónoma. Sus fundamentos se encuentran hoy día superados toda vez que si las sanciones poseen naturaleza represiva, por menos graves que ellas fueran, las contravenciones contienen, en estos casos, idéntica sustancia penal que los delitos, no existiendo un derecho penal subjetivo de la Administración sino del Estado.”<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> CASSAGNE, J. C. «En torno de las sanciones administrativas y la aplicabilidad de los principios del derecho penal», ED 143:943.

Si se parte de esa base –que puede no compartirse–, esto es, un Estado de Derecho sin distinción ontológica entre ilícitos o contravenciones administrativas y delitos, podemos afirmar que cualquier sanción impuesta por infracción normativa requiere de la aplicación y observancia de los principios básicos del derecho penal sustantivo y procesal penal.

Sobre el particular, Cassagne afirma que:

“...la unidad del derecho represivo y las garantías ínsitas en el Estado de Derecho conducen a la aplicabilidad a las contravenciones de los principios propios del derecho penal sustantivo. Si bien la mayor parte de esos principios provienen directamente del código penal, su base radica en los preceptos y garantías constitucionales, tanto nominadas como innominadas (v.gr. la garantía de razonabilidad).”<sup>6</sup>.

La naturaleza penal de las infracciones aduaneras se encuentra reconocida en la legislación, dado que la Sección XII del CAJ, bajo el título “Disposiciones Penales”, enclaustra los tipos aduaneros, para los que se aplican supletoriamente las disposiciones del Código Penal (en adelante CP) sino fueran excluidas de manera expresa o tácita.

En cuanto a la jurisprudencia del nuestro Tribunal Címero, en el caso “Hersch Wolczanski”, al tratarse la cuestión de aplicación de una sanción por infracción a las leyes aduaneras, la Corte sostuvo:

“...que la circunstancia de que las sanciones administrativas aplicadas en la resolución administrativa que dio origen a la intervención de la justicia federal sean de carácter pecuniario, comiso de la mercadería y multa igual a su valor (art. 197 de la ley de aduana) no altera su naturaleza ni la consiguiente índole punitiva de la pretensión que el Estado ejerce en estos casos.”<sup>7</sup>.

En igual sentido se pronunció nuestro más Alto Tribunal en “S.A.I. y C. Papelera Hurlingam v. Administración Nacional de Aduanas”<sup>8</sup> y en “José Rabinovich”<sup>9</sup>, aplicándose expresamente los principios generales del CP a una sanción impuesta por el Banco Central de la República Argentina (en adelante BCRA).

Esa misma doctrina fue reiterada en el caso "Samuel Goldfarb", en el que se afirmó:

"...cuando la aplicación de una multa tiene como objeto prevenir y reprimir la violación de las pertinentes disposiciones legales, para resolver las situaciones no reguladas, deben tomarse en cuenta los criterios utilizados para determinar la aplicación de una pena en sentido estricto, aún cuando la sanción se ejercite en el ámbito del derecho administrativo.”<sup>10</sup>.

Una muy buena síntesis de los principios receptados por la CSJN en materia infraccional se puede apreciar en el caso “Industria Automotriz Santa Fe”, pues aquí se concluye: “...tampoco puede asignarse a la multa el carácter de una obligación fiscal derivada de la mora en el pago de los derechos aduaneros (Fallos 288:356), ni un alcance resarcitorio (Fallos 288:336) o retributivo del posible daño causado, ya que su finalidad es represiva y busca más herir al infractor en su patrimonio que reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario (Fallos 267:457)”<sup>11</sup>.

---

<sup>6</sup> *Ibid.*

<sup>7</sup> CSJN, *Fallos* 267:457.

<sup>8</sup> CSJN, *Fallos* 288:356.

<sup>9</sup> CSJN, *Fallos* 300:716.

<sup>10</sup> CSJN, *Fallos* 307:511.

<sup>11</sup> CSJN, *Fallos* 304:1692.

Como se desprende de lo expuesto, existe un doble juego de principios que deben ser observados y garantizados tanto en sede administrativa como en sede judicial para la imposición de cualquier sanción; por un lado, los principios y garantías agrupados en la CN y los principios del derecho penal sustantivo de allí derivados y, por el otro, los principios propios del procedimiento administrativo.

En este punto, cabe calcar fragmentos provechosos de un interesante pronunciamiento de la CIDH:

“El respeto a los derechos humanos constituye un límite a la actividad estatal, lo cual vale para todo órgano o funcionario que se encuentre en una situación de poder, en razón de su carácter oficial, respecto de las demás personas. Es, así, ilícita, toda forma de ejercicio del poder público que viole los derechos reconocidos por la Convención. Esto es aún más importante cuando el Estado ejerce su poder sancionatorio, pues éste no sólo presupone la actuación de las autoridades con un total apego al orden jurídico, sino implica además la concesión de las garantías mínimas del debido proceso a todas las personas que se encuentran sujetas a su jurisdicción, bajo las exigencias establecidas en la Convención... Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula ‘Garantías Judiciales’, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.’... Ya la Corte ha dejado establecido que a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal. De conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo. Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un ‘juez o tribunal competente’ para la ‘determinación de sus derechos’, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana.”<sup>12</sup>.

La importancia y autoridad de la jurisprudencia de la CIDH radica en que la propia CSJN ha sostenido que la interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos “...debe...guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos...[que] constituye una imprescindible pauta de interpretación.”<sup>13</sup> y, en causas abiertas en nuestro país por hechos que luego fueron juzgados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que sus decisiones “...son vinculantes para los tribunales argentinos.”<sup>14</sup>.

En efecto, una vez conceptualizadas las infracciones aduaneras como infracciones de naturaleza penal, la consecuencia más importante reside en que a ellas les resultan aplicables todos los principios propios del Derecho Penal.

Estos principios son: (i) el de legalidad [no hay pena sin ley previa], (ii) el de reserva, (iii) irretroactividad de la ley penal, (iv) tipicidad, (v) proscripción de la analogía en contra del imputado [*in malam partem*], (vi) inocencia [*in dubio pro reo*], (vii) aplicación de la ley penal más benigna, (viii) proporcionalidad y razonabilidad de la pena, (ix) prohibición de la

---

<sup>12</sup> CIDH, caso “*Tribunal Constitucional vs. Perú*”.

<sup>13</sup> CSJN, *Fallos* 315:1492.

<sup>14</sup> CSJN, *Fallos* 323:5668.

persecución penal múltiple [*ne bis in ídem*], (x) debido proceso, y (xi) subjetividad, culpabilidad e imputabilidad.

### **2.3. De la infracción prevista en el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero.**

Una vez aclarada la naturaleza penal de las infracciones aduaneras y los principios que les resultan aplicables, podemos ingresar al análisis del tipo infraccional en particular.

Así, el artículo 954 del CAAd reza:

“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, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio;
- b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción;
- 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.”

Este articulado del CAAd penaliza las declaraciones inexactas en las destinaciones aduaneras, cuando ellas generen un ingreso desde el exterior distinto al que efectivamente correspondía; por tanto, con esta norma pretende punirse una conducta contemporánea al registro de la destinación aduanera, como lo es la declaración de un precio diferente al pactado entre las partes.

En esa línea, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha sostenido que “...para tener por configurado el hecho ilícito descrito en el art. 954, inc. c), del Código Aduanero, es necesario que la aduana acredite la concurrencia de los elementos allí establecidos, es decir la diferencia entre lo declarado y lo que resulta de la comprobación.”<sup>15</sup>, y que “...para que se configure la infracción que se reprime en el art. 954 inc. c) es necesario que ella se origine en una declaración incorrecta porque el citado artículo sanciona a quien ante el servicio aduanero efectúe una declaración que difiera del resultado de la comprobación. En otras palabras, es imprescindible que la declaración -que por principio debe ser previa- no se ajuste a la realidad.”<sup>16</sup>.

### **2.4. Bien jurídico tutelado por el artículo 954 del Código Aduanero.**

En cuanto al bien jurídico tutelado por este tipo infraccional, es criterio firme de la CSJN, descotado en “Subpga S.A.C.I.E. c/ Estado Nacional (ANA) s/ nulidad de resolución” y en “Frigorífico Rioplatense S.A. s/ apelación”, ambas sentencias del 12 de mayo de 1.992<sup>17</sup>, que el bien jurídico tutelado por la figura de la declaración inexacta es la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante salvo los supuestos previstos por la propia ley, 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 ellas.

Por ende, es patente que la responsabilidad del declarante en orden al artículo citado se perfecciona con la declaración efectuada ante el servicio aduanero, en los términos y con los

<sup>15</sup> CNCAF, Sala IV, “*Fría SAIC*”, rta. el 26/11/1.985.

<sup>16</sup> CNCAF, Sala II, “*Comaltex C.A.T.S.A.*”, rta. el 02/11/1.989.

<sup>17</sup> Cfr. CSJN, *Fallos* 315:942 y 315:929, *passim*.

alcances previstos en el artículo 332 del CAD, y no depende de circunstancias posteriores a ella (hechos o actos) que sean o no propios imputables al declarante.

## 2.5. Incompetencia de la Dirección General de Aduanas.

Una vez sentado lo anterior, corresponde analizar si la aduana tiene competencia para instruir sumarios por las supuestas trasgresiones que aquí se analizan.

En lo que aquí interesa, de acuerdo con la Carta Orgánica del BCRA es atribución de este ente la de controlar el cumplimiento de la obligación de ingreso de divisas en el Mercado Único y Libre de Cambios (MULC) por las operaciones de exportación y, para el caso de detectar incumplimientos, únicamente es aplicable la ley penal cambiaria (Ley nacional n° 19.539); sin embargo, merced a una Instrucción General<sup>18</sup> dictada por la Directora General de la Dirección General de Aduanas en el año 2.012 (en adelante DGA), se auto atribuyó esa competencia que, cabe subrayarlo, se aparta de la normativa vigente imperante.

Esta norma, que carece de jerarquía normativa alguna, instruye a las aduanas de todo el país a iniciar sumarios a los exportadores por incumplimiento a la obligación antes aludida y a aplicar, ante la constatación de falta de liquidación de divisas, la multa que prescribe el artículo 954 inciso c) del CAD, cuyo fin es, al igual que los supuestos previstos en los demás incisos de la misma disposición, castigar la presentación de declaraciones juradas exactas ante el servicio aduanero. De más está decir que, la falta de ingreso de divisas, por tratarse de un hecho posterior a la declaración, no convierte a ésta en inexacta, ni tampoco lo prevé el ordenamiento así.

La cuestión relacionada con el ingreso o la ausencia de ingreso de divisas es una cuestión propia del BCRA y ajena a las funciones aduaneras. Tal como resulta del Decreto nacional n° 618/1.997, las funciones de la DGA están limitadas al control del tráfico internacional de las mercaderías, a la recaudación de los tributos que gravan las operaciones que le toca controlar, y a la aplicación de las restricciones directas sobre las importaciones y las exportaciones.

Es el BCRA el órgano encargado de la aplicación y fiscalización del régimen cambiario, tal como resulta de su propia Carta Orgánica. Así lo disponen las siguientes normas de esa Carta:

“ARTICULO 4° — Son funciones del Banco Central de la República Argentina e) **Ejecutar** la política cambiaria en un todo de acuerdo con la legislación que sancione el Honorable Congreso de la Nación.

ARTICULO 29° — El Banco Central de la República Argentina deberá: a) **Asesorar** al Ministerio de Economía y al Honorable Congreso de la Nación, en todo lo referente al régimen de cambios y establecer las reglamentaciones de carácter general que correspondiesen; b) Dictar las **normas reglamentarias del régimen de cambios y ejercer la fiscalización** que su cumplimiento exija.

ARTICULO 51° — La superintendencia podrá requerir de las entidades financieras, casas y agencias, oficinas y corredores de cambio, exportadores e importadores u otras personas físicas o jurídicas que intervengan directa o indirectamente en operaciones de cambio, la exhibición de sus libros y documentos, el suministro de todas las informaciones y documentación relacionadas con las operaciones que hubieren realizado o en las que hubieren intervenido y disponer el secuestro de los mismos y todo otro elemento relacionado con dichas operaciones.

ARTICULO 52° — La superintendencia se encuentra facultada para formular los cargos ante los fueros correspondientes por **infracciones a las normas cambiarias** y financieras y para solicitar embargos preventivos y demás medidas precautorias por los importes que se estimen

---

<sup>18</sup> Cfr. DGA, *Instrucción General 2/2.012, passim*.

suficientes para garantizar las multas y reintegros que sean impuestos por juez competente.”<sup>19</sup> (lo resaltado nos pertenece).

Por otro lado, la jurisprudencia de la CSJN ha sido sumamente clara al señalar, a partir del famoso caso “Legumbres S.A” (19/10/1.989), que la delegación en la aduana de cualquier función de policía económica no puede constituir a la actividad que se delega en una actividad propiamente aduanera.

Ese pronunciamiento versó sobre una cuestión cambiaria, ya que se había adulterado una refrendación bancaria que acreditaba un hipotético ingreso de pago del exterior; en concreto, la Corte remarcó que “...el hecho de que por razones prácticas el órgano que ejerce el control de cambios 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.”<sup>20</sup>, y que el derecho penal aduanero sólo puede tomar en consideración “...aquellas funciones específicas de la actividad aduanera.”<sup>21</sup>.

En el dirimido “EL MATRERO SA c/ EN – AFIP – Resol 16-VIII (Expte 14829-3/2.009) y otro s/ Dirección General de Aduanas”, dictado por integrantes de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal<sup>22</sup>, se reafirmó que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, quedando la posibilidad de una sanción a la concurrencia de dos elementos sin los cuales no puede considerarse, desde el punto de vista objetivo, que existe conducta reprochable, a saber: la diferencia entre lo declarado y comprobado, y la producción del efecto lesivo pues, como bien lo establece la Exposición de Motivos del CAD, si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos no es punible en sí misma. Y es así, por supuesto, sin perjuicio que, con posterioridad al ingreso de las divisas, se pueda incurrir en un incumplimiento a la reglamentación del BCRA.

En el mismo sentido, el 29 de agosto de 2.014 la sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa “Helm Argentina SRL c/ DGA s/recurso de apelación”, afirmó que “...al no constatarse uno de los presupuestos necesarios que exige el tipo penal en cuestión (diferencia entre la declaración comprometida y el resultado de la comprobación), los fundamentos invocados por la resolución apelada no justifican el encuadre infraccional endilgado.”.

## **2.6. La Instrucción General 2/2.012.**

Ahora bien, como explicamos, mediante la Instrucción General 2/2.012 dictada por la Directora General de Aduanas, se establece que “...se deberá imputar y condenar por el artículo 994 inciso c) del Código Aduanero al exportador que acredite el ingreso de las divisa en forma tardía. Que en caso que el exportador no acredite el ingreso de divisas será imputado por el artículo 954 inc. c), Este artículo expresa que el que efectuare una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y produjere un ingreso desde el exterior distinto del que efectivamente correspondiere será sancionada con una multa de una a cinco veces el importe de la diferencia.”.

El objetivo de la Instrucción citada, conforme surge de su propio texto, fue el de “normalizar” el procedimiento que inicien las áreas alcanzadas –el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros (en el ámbito de la Subdirección General de Técnica Legal Aduanera) y las Divisiones de Aduanas (en el ámbito de la Subdirección General de Operaciones

---

<sup>19</sup> BCRA, *Carta Orgánica*, aprobada por Ley nacional n° 24.144, artículo 4.

<sup>20</sup> CSJN, *Fallo “Legumbres S.A”* (19/10/1.989).

<sup>21</sup> *Ibid.*

<sup>22</sup> Cfr. CNCAF, *causa n° 35.866/2.012 “EL MATRERO SA c/ EN – AFIP – Resol 16-VIII (Expte 14829-3/09) y otro s/ Dirección General de Aduanas”, passim.*

Aduaneras del Interior)–, para resolver los sumarios que se inicien por la presunta comisión de la infracción contenida en el artículo 954, apartado 1, inciso c) del CAAd.

Cabe recordar que la potencial falta de ingresos de divisas por las exportaciones no configura el hecho típico reprimido por la norma; además, vale recordar la falta de competencia del servicio aduanero para entender en una cuestión cambiaria, como es la potencial falta de ingreso de las divisas al país.

Por lo tanto, la Instrucción General 2/2.012, en cuanto establece el criterio a seguir por el juez administrativo competente (artículo 1.030 del CAAd), comporta una clara afectación al derecho de defensa y a la garantía del juez natural, establecida por los artículos 18 y 33 de la CN y por el artículo 8 apartado 1 del Pacto de San José de Costa Rica.

### 3. COLOFÓN.

A modo de síntesis conclusiva, y en el afán de brindar alguna respuesta al interrogante postulado al inicio de este trabajo con la incorporación del caso hipotético, en primer lugar debemos tener presente que para la CSJN las regulaciones cambiarias son independientes de las eventuales declaraciones inexactas.

Al respecto, ese cimero tribunal resolvió que, la eventual libertad de cambio que había impuesto el Decreto nacional n° 530/1.991, no alteraba la situación infraccional que podía producirse en los errores en la declaración del precio de las importaciones o de las exportaciones, y con total independencia de la existencia o no de perjuicio fiscal de importación sostuvo que “...la vigencia del decreto 530/91 no obsta a que pueda configurarse la infracción prevista por el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero, en tanto la eliminación de la obligatoriedad de ingresar y negociar las divisas en un mercado oficial de cambios no impiden que puedan producirse las diferencias de los importes pagados o por pagarse desde el exterior...” (sentencias en “Bunge y Born Comercial S.A. [TF 7584-A] c/ Administración Nacional de Aduanas” y “Free Importación S.R.L. [TF 7607-A] c/ ANA”)<sup>23</sup>.

Por lo expuesto, podemos afirmar que si lo imputado al exportador no es una diferencia del precio pagado desde el exterior sino la hipotética suposición de que no se ingresaron las divisas, no se configura la infracción de declaración inexacta.

En efecto, esa conducta consistiría en realidad una omisión, que ninguna vinculación tiene con la declaración aduanera, ya que se produjo con posterioridad a la declaración en cuestión y puede no tener nada que ver con la declaración del exportador. El precio pactado puede ser absolutamente veraz, y la falta o demora en el pago puede producirse por razones ajenas a la voluntad del propio exportador, como los casos de quiebra del comprador o de fuerza mayor como consecuencia de medidas adoptadas por los Bancos Centrales en los países de destino, o la destrucción de la mercadería antes de la transferencia de los riesgos al comprador.

Siendo así, estamos convencidos que en el caso hipotético arriba planteado no se configura la infracción de declaración inexacta, prevista y reprimida en el artículo 954 apartado 1 inciso c) del CAAd. Pretender lo contrario implicaría una regresión sobre la jurisprudencia pacífica de nuestros Tribunales, iniciada a partir de la causa “Eudeba” de 1.982, según la cual el exportador no es garante de las obligaciones de su comprador, en tanto su obligación es ingresar las divisas en los plazos autorizados y cuando se encuentren en el ámbito de su disponibilidad jurídica; a la par, significaría confundir un hecho posterior (falta de pago o ingreso por cualquier otro motivo) con la veracidad de la declaración hecha en el momento del registro de la declaración aduanera y prescindir de la consideración de los créditos del exportador impagos, contrarios y ajenos a su voluntad.

---

<sup>23</sup> Cfr. CSJN, *Fallos* 321:1614 y 322:355, *passim*.

Por todo lo expuesto, de acuerdo con la figura típica del artículo 954 del Código Aduanero y la jurisprudencia reseñada en este trabajo, debe constatarse una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, de pasar inadvertida, cause o pudiere causar un ingreso desde el exterior distinto del que efectivamente correspondiere.