



Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

56307/2015

ATANOR SCA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 26 de noviembre de 2015.- LMP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 94/98 el Tribunal Fiscal de la Nación declaró la incompetencia de la Aduana para entender en la cuestión cambiaria y declaró la nulidad de la resolución nº 455/13 (AD SAPE), con costas.

Asimismo, ordenó poner en conocimiento del Banco Central de la República Argentina dicho pronunciamiento, a los fines que estime correspondan.

Para así resolver sostuvo -en cuanto aquí interesa- sostuvo que:

“[q]ue con relación a la incompetencia de la aduana para imputar la infracción de declaración inexacta por la falta o tardío ingreso de divisas, la Administradora General de Aduanas en la Instrucción General 2/12 ha efectuado una interpretación tal de la conducta tipificada en el inc. c) del art. 954 del C.A. que excede el marco de su competencia, en razón de que la aplicación y fiscalización del régimen cambiario es competencia del Banco Central de la República Argentina”.

“[q]ue la aduana es el órgano que controla el tráfico internacional de las mercaderías y entre otras funciones, determina, percibe, exige, fiscaliza, devuelve o reintegra los tributos que gravan la importación o exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por las leyes y normas aduaneras; aplica y fiscaliza las prohibiciones a la importación y a la exportación (dto 618/97)”.

“[q]ue el art. 954 inc. c) del C.A. sanciona en lo que aquí interesa, al que para cumplir una operación de exportación efectuar 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 el ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere”.

“[q]ue la CSJN en la causa ‘Subpgs SACIE e I’, (sent. del 12/5/1992, Fallos 315:942) dijo que el art. 954 del C.A. ‘da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante -salvo los supuestos previstos en la propia ley- o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

56307/2015

traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan”.

“[q]ue en el ámbito aduanero la infracción tipificada en el inc. c) del art. 954 del C.A. se vincula con la inexactitud que resulte o pudiere resultar de la declaración de los elementos exigibles y el resultado de la comprobación y verificación de la mercadería, inexactitud del precio de la mercadería, sea por diferente valor, calidad, cantidad, etc., en tanto podría detectarse sobrefacturación y/o subfacturación, sea en importación como en exportación, que puede producir diferencias en los importes pagados o por pagar desde el exterior al que se refiere la norma, aspectos que si puede sancionar, pero no tienen facultades la aduana para imputar infracción por la cuestión vinculada a la falta y/o ingreso tardío de divisas, cuya competencia ha sido asignada al Banco Central de la República Argentina (Carta Orgánica) y facultades que establece la ley 19.359 ‘Ley de Régimen Penal Cambiario, texto ordenado 1995’ (Dto. 480/95)”.

“[q]ue la CSJN en la causa ‘Legumbres SA y otros’ (Fallos 312:1920) señaló que ‘las funciones aduaneras comprenden las facultades necesarias para controlar la concurrencia de los supuestos que regulan los gravámenes aduaneros o fundan la existencia de restricciones o prohibiciones a la importación y exportación. Pero tal aseveración no puede ser entendida en el sentido de que la delegación en la aduana de cualquier otra función de policía económica puede constituir la actividad que se delega en una actividad aduanera. El legislador ha valorado la importancia que dentro de las funciones estatales reviste el control económico en materia cambiaria al sancionar el régimen correspondiente (ley 19.359) y ha conminado a las conductas que lo afectan con las sanciones que ha considerado adecuadas y suficientes para su protección. El hecho de que por razones prácticas el órgano que ejerce ese control lo haya delegado parcialmente en otro organismo de la administración mediante un acto administrativo, no



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA II

56307/2015

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, el derecho penal aduanero solo puede tomar en consideración aquellas funciones específicas de la actividad aduanera”.

“[q]ue asimismo cabe señalar que el exportador en la destinación de exportación, debe indicar el banco interviniente (campo Opciones Nivel Gral del PE) y conforme resulta del art. 1 de la resol 1281/02, la AFIP a través de la página web -sistema SECOEXPO- pone a disposición de las entidades bancarias y del Banco Central de la República Argentina, una herramienta de consulta en la que éstas visualizarán las ‘destinaciones de exportación’ registradas en las Aduanas con embarque cumplido, a fin de que estas entidades determinen el cumplimiento de las obligaciones relativas a la negociación de divisas que establece la Comunicación ‘A’ nº 3473 (BCRA) y emitir constancia del cumplimiento del exportador o denunciarlo ante el Banco Central”.

“[q]ue por lo anterior y demás normas del Banco Central de la República Argentina que regulan la cuestión y en las que se exponen según la mercadería diferentes situaciones (y excepciones) respecto del ingreso de divisas (comunicado 3473, 3493, 4250, 4569, 5010, 49799, entre otros) ratifican la falta de competencia de la aduana con relación a la cuestión cambiaria”.

II.- Que contra dicho pronunciamiento a fs. 102/105 interpuso recurso de apelación y expresó agravios el Fisco Nacional, los que fueron contestados a fs. 111/115.

III.- Sostiene la recurrente que para poder declarar la incompetencia, primero debe determinarse si la conducta es o no una infracción aduanera. El Tribunal Fiscal yerra en su apreciación porque no ha analizado con profundidad y detenimiento la figura típica, la conducta y lo que ha dicho la jurisprudencia de la Corte.

Considera que sólo si concluye que no hay infracción aduanera podría llegar a decirse que la Aduana es incompetente; no antes.

Apunta que, aun suponiendo que la apreciación vertida por su parte en el párrafo anterior es errónea o sencillamente no debilita el pronunciamiento apelado, el fallo ha omitido tratar el corazón del planteo fiscal: la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

56307/2015

Indica que el a quo no hizo ninguna aplicación ni mención del precedente del Máximo Tribunal “Bunge y Born”, de 1998.

En este contexto, precisa que, al momento de dictarse el fallo antes citado, no existía la obligatoriedad de ingreso y negociación en el Mercado de Cambios de las divisas provenientes de la exportación de mercaderías. Si en dicho contexto la Corte determinó la importancia de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones y los resultantes de las operaciones realizadas, la doctrina sentada tuvo que haberse vigorizado a partir del decreto 1606. En segundo lugar, y en directa referencia a la cita del caso “Legumbres”, el Tribunal nada dijo sobre otra defensa esgrimida por el Servicio aduanero al trabar la Litis: “Bunge y Born” es posterior a “Legumbres”, de modo tal que cualquier tipo de referencia respecto al último precedente ameritaba algo más que su simple cita.

En definitiva, entiende que el Tribunal Fiscal de la Nación debió explicar las causas que lo condujeron a neutralizar el caso asido por el servicio aduanero. No resulta un dato soslayable, el hecho de que su parte haya acompañado a la contestación de demanda el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación que terminara en el fallo de Corte citado.

Postula que esto indica que de ningún modo podía la Sala E desconocer los antecedentes más íntimos de “Bunge y Born”. Y también significa que, cuando la Corte dictó sentencia en dicha causa, consideró sus hechos: la Aduana de San Lorenzo había imputado al exportador la conducta tipificada en el art. 954, ap. 1, inciso c) del C.A. La variación en el flete había originado un ingreso distinto al que correspondía. En este caso, el ingreso también fue distinto al que correspondía. Cero es distinto al 100% declarado.

Expresa que, sin embargo, lo más interesante, es el segundo párrafo del punto IV.2.b) del escrito de apelación presentado por los mismos abogados (Estudio Carena) en aquella causa (TF nº 7.584-A). Concretamente dijeron: “[c]uando el art. 954 se refiere al importe que efectivamente correspondiere, está aludiendo al monto en divisas que el importador o exportador estaban obligados a cursar por el Mercado Oficial de Cambios”.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

56307/2015

Insiste en que si estamos ante una opinión jurídica, por qué negarle entidad. Si esto se afirmó en vigencia del decreto 530, actualmente debe ser potenciado, tal como se busca con el precedente de Corte. Nuevamente, nada dijo el juzgador. Al hablar del decreto 530/91 8en aquella apelación), afirmó el mismo Estudio carena que *“entre las normas derogadas, sin lugar a dudas, cabe computar el inciso c) del art. 954 del Código Aduanero [...] ahora bien, no existiendo obligación alguna de ingresar pagos del exterior como contraprestación de las exportaciones, no existen ‘ingresos’ que puedan resultar distintos a los que correspondieren...”*. A contrario sensu, la competencia debe volver a surgir con el dictado del decreto 1606/01, “anulando” la “derogación tácita” a la que se hizo referencia. A partir de la entrada en vigencia del decreto 1606, vuelven a existir ingresos que pueden resultar distintos a los que efectivamente correspondieren, aludiendo al monto que el exportador está obligado a liquidar.

Añade que si lo expuesto no bastare, “Bunge y Born” continuó agregando afirmaciones favorables a la postura aduanera. En el considerando 9º), la Corte dijo: “...a la luz de los alcances que cabe asignar a la norma infraccional en examen –explicitados en los anteriores considerandos- sería inaceptable entender que un régimen de libertad cambiaria implique que las exportaciones no suponen un ingreso desde el exterior para el exportador, independientemente del modo como éste decida disponer sea en el lugar que fuere- del dinero que recibe” (*Fallos*: 322:355; 321:1614; 315:929).

Destaca que aquí reposa la competencia aduanera, motivo por el cual los dos casos mencionados provenientes del Fuero en lo penal Económico tampoco llegan a conmovir la más alta directriz en el tema.

Aduce que paralelamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha enseñado que el art. 954, apartado 1, inciso c) debe ser interpretado desde una “amplia perspectiva” (*fallos*: 322:355), técnica ignorada por el tribunal jurisdiccional administrativo.

Sobre estos rieles es obligatorio preguntarse si el ingreso de cero dólares no es una diferencia en menos. Si se declaran U\$S 100 y se ingresaron U\$S 100, no hay –en principio- objeción alguna que formular. Si el valor declarado fue de U\$S 100 y se ingresaron U\$S 90, hay



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

56307/2015

objeción que formular; lo mismo para el ingreso de U\$S 80, U\$S 70, U\$S 60, U\$S 50, U\$S 40, U\$S 30, U\$S 20, U\$S 10, U\$S 0.

Expone que si el máximo Tribunal aseguró:

- Que sería inaceptable entender que un régimen de libertad cambiaria implique que las exportaciones no suponen un ingreso desde el exterior para el exportador (y ni siquiera estamos actualmente ante tal régimen).

- Que no puede resultar indiferente a la Dirección General de Aduanas la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas.

- Que el art. 954, apartado 1, inciso c) debe ser interpretado desde una “amplia perspectiva”.

Apunta que nadie niega que, tal como lo asevera el Tribunal Fiscal, la función del servicio aduanero sea *“...el control sobre el tráfico internacional de las mercaderías que ingresan egresan hacia o desde el territorio aduanero”*. Sin embargo, esta manifestación olvida una responsabilidad orbitante, sentada en “Bunge y Born”.

Argumenta que en lo que concierne a la validez de la IG DGA nº 02/2012, cabe resaltar que su texto tuvo por objeto uniformar criterio, ordenar. De hecho, cada paso procesal tomado por la Aduana encuadra en el Código Aduanero por remisión expresa.

Por ello no se explica tanta insistencia con esta instrucción ordenadora y ninguna mención a la actividad desplegada por la contraparte, referenciada en la contestación de demanda. Se habló hasta el hartazgo del derecho de defensa pero, llamativamente, en ninguna de las sedes han intentado los apoderados de la exportadora dar cuenta de los hechos que le habrían impedido liquidar las divisas en el mercado de capitales.

IV.- Que mediante la Resolución-Fallo nro. 455 del 9 de diciembre de 2013 el Administrador de la Aduana de San Pedro condenó a la firma Atanor S.C.A. al pago de una multa de \$ 156.142,37 en orden a la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del Código Aduanero respecto de la declaración inexacta en la destinación de exportación 08 060 EC03 000214-C.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA II

56307/2015

Tuvo por acreditado que la actora no efectuó el ingreso de las divisas correspondientes a la destinación incumpliendo con los plazos dispuestos en la Resolución 120/03 de la Secretaría de Industria, Comercio y Minería y lo estipulado en el decreto 1606/01. Consideró que de acuerdo a lo declarado ha incurrido en una transgresión al principio de veracidad y exactitud de la manifestación contenida en la declaración comprometida y concluyó que la firma era responsable de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1º inc. c) del Código Aduanero.

V.- Que el art. 954 del Código Aduanero, ubicado en el capítulo destinado a regular las “declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas”, dispone que quien, para cumplir cualquiera de las operaciones 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 alguna de las consecuencias que enumera, será sancionado con la pena de multa que para cada presupuesto prevé.

Ello es así, toda vez que en el régimen del Código Aduanero, la declaración aduanera debe contener según la destinación de que se trate, la posición de la mercadería, la nomenclatura arancelaria, la naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad, precio, procedencia y toda otra circunstancia para permitir la correcta clasificación y valoración de la mercadería (arts. 234 y 332). Los datos incorrectos que se aporten en tal sentido tipifican la infracción comentada.

Que, ha de recordarse que la declaración -como principio- es inalterable de modo que una vez registrada compromete la responsabilidad de quien la presenta; de donde resulta claro que si bien la norma prevé distintas consecuencias, lo cierto es que el hecho tipificante de la infracción es uno y de naturaleza objetiva: la declaración inexacta.

VI.- Que el Alto Tribunal al examinar el art. 954 del C.A. destacó que el bien jurídico tutelado es “*el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana*” (confr. causas “Frigorífico Rioplatense” -Fallos 315:929- y “Subpga”-Fallos 315:942). Asimismo, afirmó en los mencionados precedentes que de “*la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un régimen dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan*”.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

56307/2015

VII.- Que el artículo citado, en el inciso c) sanciona a quien ante el servicio aduanero efectúe una declaración que difiera con el resultado de la comprobación, es decir, que sea “inexacta”, y que en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir “...*el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere*”.

En cuanto al alcance de dicho precepto, la Corte Suprema ha sostenido “...*no puede dejar de ponderarse que la función primordial del organismo aduanero consiste en “ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías” (art. 23, inc. a) del Código Aduanero), cometido para el cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas*”.

Asimismo, señaló que “...*es desde esta amplia perspectiva, que excede los fines estrictamente recaudatorios -tutelados por el inciso a) del art. 954- y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado...., como debe apreciarse lo establecido por el inc. c) del citado artículo, cuyo texto, ...no autoriza una interpretación contraria puesto que se refiere a importes distintos de los que efectivamente correspondiese -con lo cual obviamente abarca tanto a las diferencias en más como a las en menos- ya sea que se trate de operaciones o destinaciones de importación o de exportación*”. (C.S. *in re*: “Bunge y Born Comercial S.A. (T.F. 7584-A) c/Administración Nacional de Aduanas”, del 11/6/98).

VIII.- Que la integración material de la infracción prevista en el art. 954 inc. c), está dada por la concurrencia de la inexactitud que revela la declaración comprometida y las diferencias comprobadas -de calidad, cantidad, valor- mediante la revisión o el control de los documentos emitidos y la verificación de las mercaderías respectivas (en este sentido esta Sala -en su integración anterior- *in re*: “Siderca SAIC y Carlos F. Kohler (Desp. A) (TF 8408-A) c/ANA”, expte. nro. 10.435/97 del 23 de diciembre de 1999) y que la declaración inexacta hubiera podido producir un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que correspondía



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II

56307/2015

IX.- Que, cabe advertir que en el *sub examine*, uno de los requisitos objetivos no concurre, por lo cual no se ha configurado la infracción contenida en el art. 954, ap. 1º inc. c) del C.A.

Y en este orden se debe tener especialmente en cuenta que la imputación formulada por el servicio aduanero no concierne de manera estricta a una deficiencia, omisión o vicio en la declaración, sino en la configuración de una circunstancia (la falta de ingreso de las divisas), cuyo control queda a cargo del Banco Central de la República Argentina, como autoridad fiscalizadora del cumplimiento de la normativa reglamentaria del ingreso de divisas provenientes de las operaciones de comercio exterior restablecido por el decreto 1606/01.

Nótese que el factor de atribución objetivo establecido en la norma citada, refiere a cualquier elemento de la declaración susceptible de afectar el control y fiscalización de las operaciones que lleva a cargo el servicio aduanero, y que son aquéllos precisamente mencionados por la jurisprudencia invocada por el apelante.

Si bien es cierto que basta la mera probabilidad de que el pago hacia el extranjero efectivamente se realice para tener por configurada la infracción (esta Sala, *in rebus*: “Smurfit Kappa de Argentina S.A. (TF 24942-A) c/ DGA”, Expte Nº 17155/12, sentencia del 21/6/12; “Rio Chico S.A. (TF 29758-A) c/DGA”, Expte Nº 27.551/2012, sentencia del 18/9/12), el artículo sanciona a quien ante el servicio aduanero efectuó una declaración que difiera con el resultado de la comprobación, es decir que sea “inexacta” -y que como consecuencia de tal deficiencia resultaren diferencias en los importes pagados o por pagar- que es precisamente aquél factor objetivo no configurado, pues como bien señaló el *a quo*, en tanto los elementos de la declaración (posición, valor, cantidad, cantidad, origen, precio, entre otros) fueron correctos, no ha mediado tal inexactitud.

A esta altura es preciso advertir que en punto al contenido de la declaración, tampoco se ha hecho cargo -siquiera en mínima medida- de un argumento relevante desarrollado por el Tribunal *a quo*, relativo a la inexistencia de inexactitud en la declaración, por manera que en este sentido el sustento de la decisión apelada permanece incólume y por lo mismo el recurso ha de considerarse desierto en este aspecto.



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA II**

56307/2015

Así, no cabe más que concluir que no se ha verificado una declaración inexacta encuadrable en el inc. c) del art. 954 del C.A. porque la tipificación del ilícito atribuido requiere la discordancia entre la declaración formulada ante la Aduana y el resultado de la comprobación y ello no se ha configurado en autos, todo lo cual, desde esta óptica, es claro que no le asiste razón al apelante en su planteo.

Por lo expuesto; **SE RESUELVE:** desestimar el recurso de apelación del Fisco de fs. 102/105 vta.. En consecuencia, se confirma el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en lo que fue materia de agravio. Las costas de esta Alzada se imponen a la demandada vencida (68, primer párrafo C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI