

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA  
INSTITUTO DE ESTUDIO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS ARGENTINAS  
ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN ADUANERA

## **TESINA FINAL**

**TEMA:** La Aduana y el control de cambios sobre las  
operaciones de exportación

**ALUMNO:** Lucas Viola Morosini

**TUTOR:** Dr. Héctor Guillermo Vidal Albarracín

**FECHA DE PRESENTACIÓN:** 05/09/2016

**FECHA DE DEFENSA:** 15/12/2016

## Introducción

---

En el año 2012 inicié la Especialización en Gestión Aduanera, con la expectativa de incorporar conocimientos ordenados sobre un ámbito del derecho que convocaba mi atención, pero muy poco conocía.

Casualmente, ese mismo año, no fue un año cualquiera para los exportadores. La DGA fue llamada a intervenir en la difícil tarea de frenar la creciente y constante disminución de reservas que venía experimentando el BCRA.

Para ello, la directora de DGA ordenó, primero, aplicar las sanciones del art. 954 inc. c) del C.A. a los exportadores que no acrediten el ingreso de las divisas cobradas por exportación y del art. 994 inc. c) del CA a los exportadores que registren un ingreso tardío de las divisas correspondientes.

Luego, ordenó aplicar un Bloqueo por CUIT que impida cobrar los reintegros aduaneros, sobre cada exportador que registre incumplimientos en el ingreso de divisas. A su vez estas dos primeras medidas fueron potenciadas con la drástica reducción de los plazos para liquidar las divisas, implementada por el Ministerio de Economía y el BCRA.

Y finalmente, la DGA realizó intimaciones a cada exportador para que ingrese las divisas pendientes, bajo apercibimiento, entre otras cosas, de suspenderlo del Registro de Importadores y Exportadores.

Es decir, que en aquel año 2012 el panorama para el sector exportador comenzó a tornarse sombrío, ya que todos aquellos que registraban incumplimientos cambiarios por las exportaciones realizadas, debieron afrontar los sumarios aduaneros, asumir el costo de no cobrar la totalidad de los –ya tardíos- reintegros aduaneros pendientes y correr con el riesgo o temor de ser suspendido en su actividad exportadora.

Es así que en el presente trabajo me propongo realizar un análisis jurídico de las medidas adoptadas por la DGA en relación al control de cambios sobre las exportaciones.

Para ello, primero, entraremos en el tema del control de cambios, conceptualizándolo y exponiendo brevemente su historia en nuestro país, así como la génesis del actual control de cambios que rige sobre las exportaciones.

En segundo lugar, expondremos el régimen vigente en materia de ingreso y liquidación de divisas de exportación. Luego, en tercer término, reseñaremos el nacimiento del denominado “cepo cambiario”, y las medidas tomadas –en ese contexto- por la DGA.

En cuarto lugar, entrando en el objetivo de este trabajo, realizaremos – primero- un análisis general sobre a quién corresponde la competencia en el control de cambios sobre las exportaciones. Y luego, nos adentraremos en el análisis particular de cada una de las medidas adoptadas por la DGA con el fin de lograr el ingreso de las divisas de exportación incumplidas, y con ello apuntalar las alicaídas reservas del BCRA.

Finalmente, se expondrán las conclusiones del presente trabajo.

# I. Control de Cambios

---

## 1. Concepto

Se ha sostenido que *"El control de cambios es la designación tradicional, traducida casi literalmente del inglés y francés, de un complejo y cambiante sistema de regulaciones a los pagos entre residentes del país y residentes del exterior"*<sup>1</sup>.

También se ha dicho que el control de cambios *"no es mas ni menos que la regulación (o la restricción) de la libre movilidad de los capitales"*<sup>2</sup>.

En los hechos, la denominación "control de cambios" engloba una serie de mecanismos que pueden aplicarse -conjunta o alternativamente- con el fin de administrar -en menor o mayor grado- la entrada y/o salida de las divisas que conforman el mercado cambiario de una determinada economía.

Son dos los tipos de control de cambios que pueden aplicarse en la economía de un país: aquel que se ejecuta a través de medidas que restringen el egreso (o la fuga) de divisas y -a su vez- obligan el ingreso y liquidación de las obtenidas o cobradas por los residentes de ese país; y aquel que se instrumenta con medidas que limitan o condicionan el ingreso de capitales foráneos.

En general, el primer tipo de medidas apunta a equilibrar la balanza de pagos, a frenar la pérdida de reservas y/o a volcar liquidez al mercado interno con la consecuente baja de la tasa de interés. Mientras que el segundo tipo de medidas, generalmente se adoptan para evitar que ingresen capitales especulativos, que el tipo de cambio se aprecie (con la consecuente pérdida de competitividad), y para aislar la economía local de los vaivenes que pueda tener la economía internacional.

## 2. Breve referencia histórica sobre el control de cambios en Argentina

El control de cambios no es novedoso en la Argentina y su origen nos remonta al año 1931, cuando -a causa de la crisis económica mundial conocida como Gran Depresión- la escasez de divisas llevó a la creación de la Comisión de Control de

---

<sup>1</sup> "Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, "El control de cambios en la Argentina", Ediciones Manantial, Buenos Aires, 1989, pág. 11.

<sup>2</sup> Saravia Frías, Bernardo y Mazinghi, Marcos, "Ingreso y Egreso de Divisas", publicado en *La Ley*, T. 2006-D, Sec. Doctrina, pág. 1267.

Cambios, la cual dispuso *“que las transacciones de cambio de todo tipo debían hacerse a través de bancos especialmente autorizados, que actuaban bajo la supervisión de la Comisión, ante la cual debían justificarse todos los permisos para remitir fondos al exterior”*<sup>3</sup>.

En aquel momento, los exportadores quedaron obligados a entregar todas las divisas provenientes de sus exportaciones, a medida que las iban realizando<sup>4</sup>.

También en esa oportunidad se racionó el pago de las importaciones, en tanto que cuando el importador tenía que girar los fondos, debía dirigirse a la Comisión y solicitar un permiso, el cual sería otorgado distribuyendo entre los importadores y demás remitentes de fondos las divisas que los exportadores entregaban en el día<sup>5</sup>.

De esa manera, desde entonces, y *“con excepción de los [breves] períodos 1959/1962, 1967/1970 y 1979/1982, las restricciones a los movimientos de capitales, los permisos previos a la importación, la obligación de venta al Estado del producido de las exportaciones y otras restricciones fueron la norma permanente en la Argentina”*<sup>6</sup>, hasta que, con el advenimiento del modelo neoliberal de la “Década del 90”, se inauguró un período de más de 10 años de absoluta libertad cambiaria, que sin dudas signó aquella época.

Finalmente, sobre finales del año 2001, y una vez agotado aquel modelo económico sustentado en la ficticia paridad de un peso argentino y un dólar norteamericano (denominado “convertibilidad”), se abrió una nueva etapa en los controles de cambio en nuestro país, con un especial capítulo de recrudescimiento entre fines de los años 2011 y 2015.

### **3. Génesis del actual Control de cambio sobre las exportaciones**

**3.1.** Las exportaciones de productos nacionales sin dudas constituyen la principal fuente genuina de divisas a que puede recurrir un Estado (podemos

---

<sup>3</sup> Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, “El control de cambios en la Argentina”, Ediciones Manantial, Buenos Aires, 1989, pág. 45.

<sup>4</sup> Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, “El control de cambios en la Argentina”, Ediciones Manantial, Buenos Aires, 1989, pág. 46.

<sup>5</sup> Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, “El control de cambios en la Argentina”, Ediciones Manantial, Buenos Aires, 1989, pág. 46.

<sup>6</sup> Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, “El control de cambios en la Argentina”, Ediciones Manantial, Buenos Aires, 1989, pág. 139

mencionar además la exportación de servicios y el turismo extranjero), ya que si bien también se puede obtener divisas a través de créditos internacionales e inversiones extranjeras, tarde o temprano estas fuentes de divisas requerirán los correspondientes egresos de divisas que implican -por ejemplo- los pagos de vencimientos o los giros de dividendos.

Es por ello que, cuando en el año 2001 la fuga de capitales puso en jaque el sistema financiero argentino, la salida del régimen de libertad cambiaria se desató principalmente con la reimplantación del control de cambios sobre las exportaciones.

3.2. Así, mediante el Decreto N° 1606/01<sup>7</sup> del 05/12/2001, fue restablecida la obligación de ingresar y liquidar en el Mercado Único de Cambio las divisas cobradas por operaciones de exportación<sup>8</sup> prevista en el art. 1 del Decreto 2581/64, que fuera dejado sin efecto mediante el Decreto N° 530/91<sup>9</sup> dictado junto con la “ley de convertibilidad”<sup>10</sup>.

Reglamentando aquella norma, el BCRA emitió la Comunicación A 3382 donde estableció que “los exportadores deberán ingresar al sistema financiero los fondos provenientes de la liquidación de operaciones de exportación cuyo permiso de embarque se haya oficializado a partir del 6.12.01, dentro de los plazos que, contados desde la fecha de oficialización del permiso de embarque, se establezcan para cada tipo de producto conforme a la reglamentación que se adopte en la materia, el que en ningún caso podrá superar 15 días corridos.”

Luego el Decreto 1638/2001<sup>11</sup>, estableció que “El ingreso y negociación de divisas previsto en el Artículo 1° del Decreto N° 2581/64 y su negociación prevista en el Artículo 10 del Decreto N° 1555/86, se considerará cumplido mediante el ingreso

---

<sup>7</sup> Decreto nº 1606/01. Art. 5º: Derógase el Decreto N° 530/91, restableciéndose la vigencia del Artículo 1º del Decreto N° 2581/64 y del Artículo 10 del Decreto N° 1555/86.

<sup>8</sup> Decreto nº 2581/64. Art. 1: A partir de la fecha, el contravalor en divisas de la exportación de productos nacionales, hasta alcanzar su valor F.O.B. o C. y F., según el caso, deberá ingresarse al país y negociarse en el mercado único de cambio dentro de los plazos que establezca la reglamentación pertinente.

<sup>9</sup> Decreto 530/91. Art. 1 - Déjase sin efecto la obligatoriedad del ingreso y negociación en el mercado de cambios de las divisas provenientes de la exportación de productos que fuera dispuesta por el art.1º del dec. 2581 del 10 de abril de 1964.

<sup>10</sup> Ley 23.928, BO 28/03/1991.

<sup>11</sup> Este Decreto fue reglamentado mediante la Comunicación A 3394 del BCRA.

de las divisas correspondientes y su depósito en una cuenta del exportador abierta en una entidad sujeta a la SUPERINTENDENCIA DE ENTIDADES FINANCIERAS Y CAMBIARIAS del BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA, sin que sea necesaria su negociación en el mercado de cambios o su conversión a ninguna otra moneda, nacional o extranjera.” (art. 1).

**3.3.** Posteriormente, mediante la ley 25.561, se declaró la emergencia pública y se facultó al PEN “para establecer el sistema que determinará la relación de cambio entre el peso y las divisas extranjeras, y dictar regulaciones cambiarias”.

Así el PEN estableció, mediante el Decreto 71/2002, un sistema mixto de cambios, comprensivo de un Mercado Oficial (relación USD 1 = \$ 1,40), donde cursarían aquellas operaciones que determine reglamentariamente el BCRA, y de un Mercado Libre (relación entre peso y dólar determinada por la oferta y la demanda) para aquellas operaciones que no debían efectuarse en el Mercado Oficial.

Además el PEN le encomendó concretamente al BCRA que, por un lado, especifique las operaciones y transacciones que -sin excepción- quedarían comprendidas en el mercado oficial de cambios y que, por otro lado, reglamente “todos los aspectos relacionados con las operaciones de compra y venta de divisas extranjera” en ambos mercados.

Mediante la Comunicación A 3425 el BCRA realizó su cometido, aunque según expresa determinada doctrina<sup>12</sup> extralimitándose de lo que le encomendó el PEN ya que al detallar las operaciones que debían cursarse por el Mercado Oficial, estableció “operaciones de liquidación obligatoria” mientras que el Decreto 1638/2001 había establecido que no era necesaria la negociación de las divisas, incluyendo entre esas: a) el Valor FOB de las exportaciones de mercaderías; b) Cobros anticipados de exportaciones; c) Prefinanciación de exportaciones.

**3.4.** Un mes más tarde, deshaciendo lo anterior, el PEN mediante el Decreto 260/02 estableció un mercado único y libre de cambios por el cual se deberían cursar

---

<sup>12</sup> Liendo, Horacio T. (h) y Marti Reta, Ernesto J., “¿Hay Control de Cambios?”, publicado en *La Ley*, T. 2006-F, pag. 1280.

todas las operaciones de cambio en divisas extranjeras (art. 1), al tipo de cambio que sea libremente pactado y sujetándose a los requisitos y a la reglamentación que establezca el Banco Central de la República Argentina (art. 2).

En ese marco, el BCRA dictó la Comunicación A 3473, estableciendo que, a partir del 11/02/02, "los cobros de exportaciones de bienes y servicios, netos de la aplicación de anticipos y préstamos de prefinanciación de exportaciones de bienes, deberán ser liquidadas en el Mercado Único y Libre de Cambios (Com A 3471) en los plazos establecidos por la Secretaría de Industria y Comercio según el tipo de producto."

A su vez, la AFIP dictó la RG 1281 (15/5/2002) por la cual dispuso la creación de una herramienta de consulta en su página web, para que las entidades bancarias y el BCRA puedan visualizar las destinaciones de exportación registradas en la aduanas con embarque cumplido, a fin de que tales entidades determinen el cumplimiento de las obligaciones concernientes a la negociación de las correspondientes divisas, exigida por la citada comunicación del BCRA (art. 1).

## **II. Régimen vigente en materia de ingreso y liquidación de divisas por operaciones de exportación**

En el presente capítulo expondremos detalladamente –aunque sin ánimo de ser exhaustivos- el marco normativo vigente en materia de ingreso de divisas cobradas por operaciones exportación, a fin de ilustrar la complejidad que reviste la faceta cambiaria de las exportaciones.

Bien cabe aclarar que este régimen normativo se caracteriza por su constante mutabilidad, por lo que podría ocurrir que al momento de la lectura de este trabajo algunas cuestiones hayan sido modificadas.

### **1. La obligación de ingresar y liquidar divisas**

Conforme la normativa emitida por el BCRA, los exportadores tienen la obligación de ingresar y liquidar en el Mercado Único y Libre de Cambios (MULC) las divisas cobradas por sus exportaciones, netas de la aplicación de divisas cobradas por anticipos<sup>13</sup> y préstamos de prefinanciación de exportaciones<sup>14</sup> (Comunicación “A” 3473), que –obviamente- deben haberse previamente ingresado y liquidado en el MULC.

El producido de la liquidación de cambio por ingresos de residentes que correspondan al cobro de exportaciones de bienes, anticipos y préstamos de prefinanciación de exportaciones, que superen USD 2.500 por mes calendario, debe ser acreditado en una cuenta corriente o caja de ahorro en pesos en una entidad financiera local a nombre del cliente (punto 3. Comunicación “A” 5850).

Los clientes de entidades financieras que tengan cuentas locales abiertas en moneda extranjera, podrán instruir la acreditación de las divisas cobradas en cada caso (Punto 7. Comunicación “A” 5850 modif. por Comunicación A 5589), o conferir a la entidad una autorización permanente para la acreditación directa de los fondos

---

<sup>13</sup> Los anticipos son pagos que realizan los propios compradores externos por futuras exportaciones.

<sup>14</sup> El concepto de “Prefinanciación de exportaciones” se refiere a las divisas otorgadas por terceros ajenos a la exportación, por lo general bancos, radicados en el exterior (Prefinanciaciones del exterior) o radicados en el país (Prefinanciación de Bancos Locales), que se cancelan con las divisas de las exportaciones que prefinancian.

que reciban del exterior en dichas cuentas, con un límite de USD 100.000 por mes calendario, entre otras condiciones fijadas en el punto 2 de la Comunicación "A" 5964.

No obstante, las divisas acreditadas deberán ser liquidadas en el mercado local de cambios para que pueda considerarse cumplida la obligación de ingreso y liquidación de divisas, siendo de aplicación en cada caso el plazo máximo pertinente que se hubiera establecido (punto 2 de la Comunicación "A" 5964)

Resulta apropiado señalar que mediante el Decreto N° 1003/2008 se dispuso que se considera cumplida la obligación de ingreso de divisas en los casos de cobros de exportaciones de productos nacionales que sean efectivizados mediante el sistema de pagos en moneda local para el comercio entre los Estados Parte del MERCOSUR, lo que solo se encuentra operativo respecto de las operaciones con la República Federativa de Brasil (Comunicación "A" 4847).

Finalmente, conviene señalar que el importe en divisas que deben ingresar y liquidar los exportadores se debe corresponder con el importe de la Factura "E" de Exportación. Esto es traído a colación por cuanto el Decreto 2581/1964 señala la obligación de ingresar "el contravalor en divisas de la exportación de productos nacionales, hasta alcanzar su valor F.O.B. o C. y F.", cuando en realidad el importe de divisas que cobrará el exportador puede ser mayor o menor al valor FOB o CyF, ya que depende de las condiciones de venta bajo la cual se instrumentó la operación. Es por eso que mediante las Comunicaciones "A" 3922, "A" 4004 y "A" 4076 se establecieron los mecanismos de seguimiento para el ingreso de divisas correspondientes a las exportaciones de bienes que se realicen bajo las condiciones de venta EXW y FAS, DDP y FCA, respectivamente.

## **2. Excepciones a la obligación de ingresar divisas**

### **2.1. Operaciones Exceptuadas**

Existen determinadas operaciones aduaneras o regímenes aduaneros especiales, que por sus características de no generar una contraprestación en divisas,

se encuentran –lógicamente- exceptuadas de la obligación de ingresar y liquidar divisas<sup>15</sup>:

- Los regímenes de operaciones aduaneras realizadas mediante medios de transporte de guerra, seguridad o policía<sup>16</sup>; de rancho<sup>17</sup>; de pacotilla<sup>18</sup>; de franquicia diplomática<sup>19</sup>; de muestras<sup>20</sup>; de material promocional<sup>21</sup>; de equipaje<sup>22</sup>; de exportación para compensar envíos con deficiencias<sup>23</sup>; de envíos de asistencia y salvamento<sup>24</sup>; de corredores de comercio<sup>25</sup>; de donación de órganos y sangre humana<sup>26</sup>; de exportación en consignación<sup>27</sup> (mientras permanezca dentro del régimen); de removido<sup>28</sup>; exportaciones del Área Aduanera Especial a las áreas francas nacionales (mientras supongan su abastecimiento) y al resto del territorio nacional<sup>29</sup>; exportaciones desde el Territorio Nacional Continental al área franca<sup>30</sup> y al Área Aduanera Especial<sup>31</sup>. (Comunicación A 3587 y Comunicación A 3813)
- Exportación a consumo de mercadería que en cumplimiento del régimen de importación temporaria retorna sin transformación<sup>32</sup>;
- Exportación a consumo de bienes excluidos del Régimen de

---

<sup>15</sup> Cabe aclarar que la normativa del BCRA no los establece expresamente como excepciones a la obligación de ingresar divisas, sino que en algunos casos los contempla como excepciones al seguimiento de que deben realizar las entidades bancarias y, en otros casos, como situaciones donde habilita a que la entidad a cargo del seguimiento otorgue el cumplido pese a no generar ingreso de divisas y siempre que se cumplan las condiciones que fija la normativa.

<sup>16</sup> Art. 472/484 del C.A. y normas reglamentarias

<sup>17</sup> Art. 506/516 del C.A. y normas reglamentarias

<sup>18</sup> Art. 517/528 del C.A. y normas reglamentarias

<sup>19</sup> Art. 529/549 del C.A. y normas reglamentarias

<sup>20</sup> Art. 560/565 del C.A. y normas reglamentarias

<sup>21</sup> Resolución ANA 3749/94

<sup>22</sup> Art. 488/505 del C.A. y normas reglamentarias

<sup>23</sup> Art. 573/577 del C.A. y normas reglamentarias

<sup>24</sup> Art. 581/584 del C.A. y normas reglamentarias

<sup>25</sup> Resolución ANA 122/93

<sup>26</sup> Resolución ANA 384/97

<sup>27</sup> Decreto 637/79

<sup>28</sup> Art. 386/396 de la Ley 22415

<sup>29</sup> Ley 19640, Art. 13, a)

<sup>30</sup> Ley 19640 Art. 18

<sup>31</sup> Ley 19640, Art. 20 a)

<sup>32</sup> Art. 31 ap. 3 Decreto 1001/82

Equipaje<sup>33</sup>; Exportación a consumo de bienes que conforman el equipaje no acompañado del viajero pero que se exportan fuera de los plazos establecidos en el inciso c) apartado 3 del artículo 60 del Decreto 1001/82; Exportaciones de mercaderías enviadas al exterior con fines promocionales<sup>34</sup>; Destinaciones suspensivas de exportaciones temporarias<sup>35</sup>; exportaciones a zonas francas. (Comunicación A 3693 y Comunicación A 3812)

- Operaciones de reembarco; reexportación de mercaderías no utilizadas en el régimen de aduana en factoría (RAF). (Comunicación "A" 5135)
- Exportación a consumo de automotores de fabricación nacional, sus partes y piezas, a funcionarios en cumplimiento de misiones oficiales cfe. la ley 19.486 (Comunicación A 4099).
- Exportaciones de bienes que no resultan susceptibles de generar un contravalor en divisas, documentadas con la ventaja aduanera "EXPONOTITONEROSO" y "EXPOSINVALORCOM" y en la medida que se cumplan determinadas condiciones (Comunicación A 4839 y C 52211).

## **2.2. Actividades lucrativas que estuvieron excluidas hasta 2011**

Como dato de interés, cabe señalar que hasta el 26/10/11, las operaciones de exportación de las empresas mineras<sup>36</sup> (con estabilidad cambiaria en los términos del art. 8° de la ley 24.196) y de las empresas productoras de petróleo crudos o de sus derivados, gas natural y gases licuados<sup>37</sup>, gozaron de regímenes diferenciales que las eximían en un 100% y en un 70%, respectivamente, de la obligación de ingresar y la liquidar las divisas cobradas por exportación.

Sin embargo, mediante el Decreto N° 1722/2011, en plena implementación del denominado "cepo cambiario", se estableció la obligatoriedad del ingreso y negociación en el mercado de cambios de la totalidad de las divisas provenientes de

---

<sup>33</sup> Art. 59 inc. b) del Decreto 1001/82: son aquellos bienes, por ejemplo automotores, motocicletas, motores dentro o fuera de borda, aeronaves, embarcaciones, etc. que un residente del país exporta con motivo de su radicación en el exterior.

<sup>34</sup> amparadas por la Resolución de Aduana 772/92, hasta un tope de U\$S 5.000

<sup>35</sup> Art. 349 a 373 del Código Aduanero

<sup>36</sup> Decreto 417/2003 y Decreto 753/2004

<sup>37</sup> Decreto 2703/2002

esas actividades (lo cual se reglamentó a través de las Comunicaciones A 5235 y 5262 BCRA).

### 2.3. El particular caso de las PyMEs

Durante la vigencia del Decreto Nº 2581/64, y de forma previa a que en la década del 90' se deje sin efecto "in totum" la obligación de ingresar las divisas a través del Decreto 530/91, se estableció mediante el Decreto nº 1534/90 (B.O. 15/08/1990) una excepción a favor de las PyME respecto de la obligación de ingresar y liquidar divisas<sup>38</sup>. Textualmente el art. 1 del mencionado decreto señala: "*Exceptuar de las disposiciones del art. 1º del dec. 2581 del 10 de abril de 1964, hasta un monto de u\$s 30.000 (treinta mil dólares estadounidenses) por cada exportación de productos que efectúen directamente las PYMES.*"

Luego de que mediante el Decreto 1606/01 se repusiera la obligación de ingresar y liquidar divisas provenientes del cobro de exportaciones, el Decreto 1638/01 estableció que "*No están obligadas al ingreso de divisas las actividades que tengan una exención especial para ello otorgada por ley, por contrato con el Estado Nacional o por decretos de fecha anterior al presente decreto, y en la medida de tal exención*" (Art. 3).

Lógica consecuencia de lo anterior es que, si el Decreto 1534/90 nunca fue derogado, la dispensa a favor de las PyMe retomó vigencia frente al restablecimiento del control de cambio sobre las exportaciones.

Sin embargo, esto que parece evidente, no ha tenido su correlato en la reglamentación emitida por el BCRA de forma posterior a los Decretos nº 1606/01 y 1638/01, por lo que en la práctica se le exige también a quienes califican como PyMe<sup>39</sup> el ingreso y la liquidación de divisas como a cualquier exportador.

No obstante ello, cierta jurisprudencia se ha pronunciado a favor de la vigencia de la excepción contemplada en el Decreto 1534/90.

---

<sup>38</sup> Decreto 1534/90. Art. 1º: Exceptuar de las disposiciones del art. 1º del dec. 2581 del 10 de abril de 1964, hasta un monto de u\$s 30.000 (treinta mil dólares estadounidenses) por cada exportación de productos que efectúen directamente las PYMES.

<sup>39</sup> Cfe. Resolución 24/2001 (SEPYME) y modificatorias.

Así textualmente se ha expresado<sup>40</sup>: “Por tanto, atento que nunca fue derogado expresamente y considerando los pocos días que pasaron desde la reposición del antiguo sistema y este reconocimiento de un régimen de excepciones anteriores, efectuado por el art. 3° del Dec. 1638/01 sólo cabe concluir que se ha mantenido la vigencia del decreto 1534/90, a partir del restablecimiento del régimen de los Dec. 2581/64 (art. 1°) y 1555/86 (art. 10°) por el art. 5° del Dec. 1606/01.”

En consecuencia, sin perjuicio de que esta excepción a favor de las PyMe no es reconocida por el BCRA, podemos entender que al amparo de ese criterio jurisprudencial y mientras continúe formalmente vigente el Decreto nº 1534/90 (B.O. 15/08/1990), las empresas que califiquen como PyMe (en los términos de la Resolución nº 24/2001 de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y modificatorias) no podrían ser sancionadas por la falta de ingreso de divisas hasta un monto de USD 30.000 por cada operación de exportación, por cuanto en esa inteligencia no constituiría una conducta antijurídica.

#### **2.4. Casos en que los cobros de exportaciones se aplican a la cancelación de anticipos y prefinanciaciones de exportaciones y otras financiaciones externas**

Finalmente, cabe señalar que en virtud del régimen vigente el exportador puede no efectuar la liquidación de divisas cobradas en el exterior, en los casos que se admite la aplicación de los cobros de exportaciones para la cancelación de deudas del exportador en el exterior:

- ✓ anticipos y prefinanciaciones de exportaciones (punto 5. de la Comunicación “A” 3473).
- ✓ deudas contraídas para la financiación de nuevos proyectos de inversión para la producción de bienes exportables o aumentos de la capacidad exportadora, en las condiciones previstas en el punto 7.1. de la Comunicación “A” 5265 modificado por las Comunicaciones “A” 5464 y “A” 5475.

---

<sup>40</sup> Sentencia del 29/06/10 de la Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, en causa nº 9310 (145/2010) “Torres, Héctor A. s/ inf. Ley 19.359” del Juzg. Fed. N°1 de San Martín, Sec. N°2 (c.n°4990).

- ✓ otras deudas financieras por emisiones de bonos en el exterior, o por préstamos con bancos del exterior y en moneda extranjera con entidades financieras locales fondeadas en líneas de crédito del exterior, en la medida que se cumplan las condiciones de plazo (no menor a 10 años), vida promedio (no inferior a 5 años) y tasa de interés de la operación de financiación, y demás requisitos establecidos en el punto 7.2. de la Comunicación "A" 5265.
- ✓ servicios de capital e intereses de endeudamientos financieros externos ingresados para la suscripción del Bono Argentino de Ahorro para el Desarrollo (BAADE), en las condiciones establecidas en la Comunicación "A" 5487.

### **3. Plazos para la liquidación de las divisas de cobros de exportaciones de bienes, anticipos y prefinanciaciones de exportaciones**

La obligación de ingresar y liquidar las divisas cobradas por exportación de bienes debe cumplirse en los plazos que establece la Secretaría de Industria y Comercio<sup>41</sup> o el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, los cuales se cuentan a partir de la fecha del cumplimiento de embarque<sup>42</sup>.

Desde el restablecimiento del control de cambio sobre las exportaciones, los plazos para la liquidación de las divisas cobradas por exportación fueron fijados mediante la Resolución N° 269/01 y complementarias de la ex Secretaria de Comercio, habiendo sido modificada en distintas oportunidades.

En el auge del "Cepo Cambiario" que rigió hasta diciembre de 2015, muchos plazos fueron reducidos drásticamente<sup>43</sup> por las Resoluciones N° 142/2012, N° 187/2012 y N° 231/2012 y complementarias del Ministerio de Economía y

---

<sup>41</sup> Cfe. pto. 1 Comunicación A 3473

<sup>42</sup> Resolución n° 120/03 SICM y Resolución n° 246/09 SICPME.

<sup>43</sup> Los plazos fueron establecidos en 30 y hasta 360 días corridos, y dependían: de la posición arancelaria de la mercadería exportada, de si se trataba de operaciones entre empresas vinculadas o no y del volumen de exportaciones registrado por el exportador en el año 2011. Asimismo, a requerimiento de cada empresa, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas otorgaba plazos especiales respecto de determinadas posiciones arancelarias, según la naturaleza o características de las operaciones detalladas en cada caso.

Finanzas Públicas. También en ese momento el BCRA acompañó tal iniciativa introduciendo también diversas modificaciones en materia de plazos de ingreso de divisas<sup>44</sup>.

Actualmente, a partir de la Resolución N° 91/2016 de la Secretaría de Comercio, los exportadores cuentan con un plazo unificado de 365 corridos para liquidar las divisas en el mercado local de cambios, sin ningún tipo de obligación<sup>45</sup> de efectuar tal liquidación antes de dicho plazo, aun cuando haya percibido las divisas correspondientes, ya sea en el exterior o en una cuenta en moneda extranjera de una entidad financiera local.

#### **4. El tipo de cambio de las divisas liquidadas fuera de término**

Pese a que en un inicio del proceso del restablecimiento del control de cambios, la obligación del exportador parecía limitarse solo al ingreso pero no a la liquidación de las divisas cobradas (cfe. el Decreto 1638/01), la liquidación obligatoria vigente requiere develar una cuestión esencial: ¿Cuál es el tipo de cambio que se debe aplicar en la liquidación de las divisas ingresadas?

Conceptualmente, el tipo de cambio es la tasa o relación de proporción que existe entre el valor de una moneda y el valor de otra. Dicha tasa es un indicador que expresa cuántas unidades de una divisa se necesitan para obtener una unidad de la otra.

Como se sabe, en nuestro caso, todas las operaciones de cambio deben cursarse en el MULC (creado por la Comunicación A 3471), donde el Tipo de cambio es administrado por el BCRA.

---

<sup>44</sup> Dejó sin efecto el plazo adicional de 120 días hábiles establecido en el punto 3 de la Comunicación "A" 3473 (punto 5. de la Comunicación "A" 5300). Estableció un plazo de 15 días hábiles, a contar a partir de la fecha de desembolso de los fondos en el exterior, para la negociación en el mercado local de cambios de los cobros de exportaciones de bienes, anticipos y préstamos de prefinanciación de exportaciones (punto 1. de la Comunicación "A" 5300). Y respecto de los fondos percibidos por los mismos conceptos en cuentas del exterior estableció un plazo de 10 días hábiles para su transferencia a cuentas de corresponsalía de entidades financieras locales (punto 2. de la Comunicación "A" 5300).

<sup>45</sup> La Comunicación "A" 5899 dejó sin efecto el plazo previsto en el primer párrafo del punto 1. de la Comunicación "A" 5300 y el plazo previsto en el punto 2. de la Comunicación "A" 5300 para transferir a cuentas de corresponsalía de entidades locales los fondos percibidos en cuentas del exterior correspondientes a cobros y anticipos de exportaciones de bienes y a prefinanciamientos de exportaciones (punto 4).

Hasta hace poco tiempo las divisas cobradas por operaciones de exportación se liquidaban al tipo de cambio del día en que se realizaban, independientemente de si se lo hacía dentro o fuera del plazo correspondiente.

Recientemente, mediante la Comunicación "A" 5630<sup>46</sup>, el BCRA restableció la vigencia de la Comunicación "A" 3608 (del 17/05/02), que regula el tipo de cambio aplicable a la negociación de cambio de los ingresos por cobros de exportaciones de bienes y servicios liquidados con posterioridad al plazo de vencimiento aplicable a la operación.

Dicha Comunicación "A" 3608 establece que los cobros de exportaciones de bienes, cuyos vencimientos para la liquidación de divisas por el M.U.L.C. operen a partir del día hábil siguiente al del vencimiento, deberán ser liquidados por las entidades al tipo de cambio de referencia informado por el B.C.R.A. para el día en que venció el plazo de liquidación. Si este tipo de cambio fuera mayor al correspondiente al de la fecha de efectiva liquidación, corresponderá aplicar este último.

Dicho de otra manera, una vez vencido el plazo para liquidar las divisas, se aplica el tipo de cambio más desfavorable para el exportador, entre el que informa el BCRA para la fecha de vencimiento del plazo y el vigente al momento de la efectiva liquidación.

Tal solución no se aplica en el caso de cobros de exportaciones que hayan incumplido el plazo por falta de pago del importador, en la medida que estén informadas como "incumplidos en gestión de cobro" en los términos de la Comunicación "A" 5019 (y modificatorias), y que los fondos que sean cobrados, se liquiden dentro de los 5 días hábiles de recibido.

Sin dudas el restablecimiento de la comentada Comunicación A 3608, hace resurgir los cuestionamientos sobre la validez de esa medida, ya que se erige como un claro ejemplo de sanción encubierta.

---

<sup>46</sup> A fin de aclarar esta Comunicación, el BCRA emitió la Comunicación C 66718.

## **5. Seguimiento del ingreso de las divisas de cobros de exportaciones de bienes. Situaciones que justifican la falta de ingreso de divisas**

Mediante la Comunicación "A" 3493 y complementarias, se estableció el mecanismo de seguimiento del cumplimiento de la obligación de ingresar las divisas correspondientes a los cobros de exportaciones. Al confeccionar el embarque, el exportador debe designar una entidad financiera para su seguimiento, siendo esa entidad la única habilitada para otorgar el "cumplido" correspondiente.

Existen diversas circunstancias en la operatoria del comercio exterior que pueden derivar en que el exportador no cobre, o cobre solo parcialmente, las divisas correspondientes al importe facturado por la venta que derivó en la exportación, lo que lógicamente le impide cumplir -total o parcialmente- con el ingreso y la liquidación de las divisas correspondientes.

Estas situaciones son contempladas -aunque en mi parecer deficientemente- por las normas dictadas por el BCRA en materia de seguimiento, de manera tal que la entidad bancaria seguidora pueda -no obstante la falta de ingreso total o parcial de divisas- cerrar la operación sin informar incumplimiento por parte del exportador:

**a) Faltantes, mermas y deficiencias:** las entidades financieras a cargo del seguimiento de los permisos de embarque, pueden aceptar ingresos menores generados por faltantes, mermas y/o deficiencias de la mercadería exportada sin la conformidad previa del BCRA, en la medida que tales montos estén avalados por documentación aportada por el exportador. Esto es también aplicable a los bienes que fueron exportados temporariamente ya sea con o sin transformación, cuya reimportación al país no resulte razonable ante la pérdida del valor de los bienes exportados por no ser posible su reparación o por el grado de deterioro de los mismos, y para la mercadería siniestrada con anterioridad a la entrega del bien en la condición de compra pactada entre el exportador e importador. (Comunicación "A" 5233).

**b) Descuentos y gastos de servicios pagaderos en el exterior:** también puede ser otorgado el cumplido frente al ingreso de importes menores generados por la

deducción de descuentos y/o gastos de servicios pagados en el exterior en la medida que consten en la documentación del permiso de embarque y que se cuente con la documentación necesaria para que por tal concepto, se de acceso al mercado local de cambios, incluyendo la conformidad previa del Banco Central en los casos que fuera aplicable (Comunicación "A" 5330 punto III). En cuanto a los gastos no incorporados en el permiso de embarque, que comprenden los descuentos efectuados por los importadores directamente relacionados con la colocación de los bienes en el exterior y que no están determinados a la fecha de embarque, tales como gastos por promociones comerciales y otros descuentos debitados por el importador acorde a los usos y costumbres de colocación del producto exportado en el país de destino, se podrá otorgar el cumplimiento en la medida que el monto involucrado no supere el equivalente de US\$ 5.000 por permiso de embarque, ni el equivalente de US\$ 100.000 por año calendario por exportador.

**c) Montos retenidos por el importador en concepto de multas por demoras:** si el exportador incumple los plazos pactados en la entrega de los bienes al importador, el banco seguidor podrá reconocer el descuento de la multa retenida por el importador extranjero a fin de otorgar el cumplimiento, en la medida que tal penalidad esté específicamente prevista en el contrato de compra venta internacional celebrado entre las partes con fecha anterior a la fecha de embarque, que esté acreditada en forma fehaciente la demora y que el exportador y el importador no estén vinculados.

**d) Mercadería rechazada total o parcialmente en destino:** en los casos de exportaciones de mercadería que es rechazada total o parcialmente en destino y que luego es reimportada al país la entidad a cargo del seguimiento del embarque podrá considerar cumplimentado el ingreso de divisas por hasta el monto proporcional a la relación entre el monto FOB total en divisas que figura en el despacho a plaza de la reimportación de dicho embarque y el monto FOB total en divisas de la exportación que fue rechazada (punto 5. de la Comunicación "A" 5135).

**e) Exportaciones de productos que se comercializan sobre la base de precios FOB provisorios o sujetos a una determinación posterior** (RG 2108/06 AFIP; Resolución 2780/1992 ANA): en estos casos son de aplicación los mecanismos descriptos en las Comunicaciones "A" 3678, "C" 36260 y A 4214.

**f) Embarques incumplidos por falta de pago del importador – Gestión de Cobro:** respecto de los permisos de embarque que permanecen como incumplidos por falta de pago del importador (debido a: control de cambios en el país del importador, insolvencia posterior del importador extranjero, o en los casos de deudor moroso), la entidad financiera a cargo del seguimiento, además de informar el permiso como incumplido de acuerdo al régimen vigente, debe informar que el mismo se encuentra en gestión de cobro, sin necesidad de contar con la conformidad previa de este Banco Central en tanto se cumplan las condiciones<sup>47</sup> detalladas en la Comunicación "A" 5019 (modificada recientemente por la Comunicación "A" 5899, punto 5).

**g) Embarques con montos retenidos por impuestos aplicables en el país de destino de los bienes:** en esos casos, las entidades financieras designadas para el seguimiento de los permisos de embarque pueden otorgar el cumplimiento por el monto retenido en el exterior, en la medida que se cuente con la documentación señalada en la Comunicaciones "A" 4922 y "C" 62405.

---

<sup>47</sup> El exportador debe demostrar en forma fehaciente su gestión de obro mediante acciones judiciales contra el importador; o, reclamos extrajudiciales (en la medida que en el año calendario el valor acumulado pendiente de liquidación no supere US\$ 500.000); o, a través de los reclamos efectuados al obligado de pago por compañías de seguro de crédito a la exportación sin que la operación haya estado cubierta por ésta, o por entidades constituidas como agencias de recupero nacionales o del exterior contratadas por el exportador a tal efecto (en la medida que el valor acumulado pendiente de liquidación adeudado al exportador por el no residente, no supere el equivalente de US\$ 2.000.000); o, a través de los reclamos efectuados en el marco de la legislación aplicable a la operación cuando el importador sea un organismo del sector público del país destinatario. En el caso de que la operación se hubiera encontrado cubierta por una póliza de seguro de crédito a la exportación, el exportador debe demostrar la liquidación de los montos que cubrió la compañía de seguro por el crédito impago, subrogándose los derechos para efectuar las gestiones de cobro directamente contra el deudor.

**h) Embarques que contienen insumos importados temporalmente sin giro de divisas:** mediante el punto 6. de la Comunicación "A" 5135, aclarado por la Comunicación "C" 61688, se reordenaron las normas que establecen el mecanismo por el cual las entidades a cargo del seguimiento de los embarques involucrados pueden considerar que el exportador ha cumplimentado el ingreso de las divisas por hasta el monto de los bienes importados temporalmente sin uso de divisas incorporados en el valor de los bienes exportados.

**i) Embarques que habrían experimentado ajustes en los precios con posterioridad a la fecha de embarque:** mediante la Comunicación "C" 53856 se aclararon aspectos relacionados a la documentación a presentar ante los requerimientos de las áreas de control del Banco Central, en los casos de exportadores que, como consecuencia de la caída de precios de sus productos por efecto de la crisis financiera internacional de fines de 2008, se habrían visto en la necesidad de renegociar los contratos de ventas con ajustes en los precios.

**j) Exportaciones a Venezuela bajo el Mecanismo Financiero acordado entre ambos países:** la Comunicación "A" 5276 regló el otorgamiento del cumplimiento respecto a exportaciones a la República Bolivariana de Venezuela, cuyos cobros no se produzcan con divisas sino a través del Mecanismo Financiero establecido por el Convenio Integral de Cooperación entre dicho país y la República Argentina el 06/4/2004, y sus modificaciones.

## **6. Anticipos y prefinanciaciones de exportaciones**

Hasta hace poco tiempo, el ingreso y la liquidación de fondos en concepto de anticipos y prefinanciaciones de exportaciones estaba fuertemente regulado por la Comunicación "A" 4443 (y complementarias), que ha sido derogada recientemente por la Comunicación "A" 5850.

No obstante, se mantiene vigente el régimen informativo de la Comunicación "A" 3609 de "Seguimiento de anticipos y préstamos de prefinanciación adeudados al

exterior", que debe ser cumplimentado por las entidades financieras designadas por los exportadores para efectuar tal seguimiento.

Como regla general, cuando los anticipos y prefinanciaciones de exportaciones (por deudas directas no avaladas por bancos locales) no son cancelados aplicando exportaciones, se convierten en deudas financieras (pierden su carácter comercial) y, por lo tanto solo pueden cancelarse cumpliendo las condiciones de acceso al mercado de cambios que establecen las normas sobre cancelación de préstamos financieros del exterior (Comunicación A 5265 y modificatorias). Sin embargo, tales deudas mantendrán su carácter comercial (Comunicación "A" 5899, punto 6) en los siguientes casos:

a) En relación a los anticipos y prefinanciaciones de exportaciones, cuando luego de aplicar las divisas de embarques a la cancelación de los mismos, quede un monto pendiente por operación ingresada por el mercado de cambios, que no supere el equivalente del 5% del monto ingresado o US\$ 5.000, el que fuera mayor.

b) Respecto solo de los anticipos, adicionalmente, se permite el acceso al mercado de cambios para la devolución al acreedor del exterior por montos que no superen el equivalente de US\$ 10.000 por mes calendario en el conjunto de las entidades autorizadas a operar en cambios.

Además, ya sin límite, se permite el acceso al mercado de cambios para la devolución de anticipos de exportación cuando el exportador esté imposibilitado de realizar el embarque en los tiempos pactados con su cliente, debido a la suspensión de embarques dispuesta por una regulación estatal que haya entrado en vigencia a partir de la fecha de desembolso del anticipo; o cuando el exportador cumplió con el embarque pero la mercadería fue rechazada por el importador y reimportada al país (previo al acceso al mercado de cambios se deberá presentar ante la entidad interviniente la constancia de la reimportación de la mercadería)

Finalmente, se admite el registro de la cancelación de anticipos que se documenten con notas de débito emitidas por el exportador por cargos derivados de la operatoria con el exterior por montos que no superen el equivalente de US\$ 10.000

por mes calendario en el conjunto de las entidades autorizadas a operar en cambios (punto III. de la Comunicación "A" 4823).

### III. El nacimiento del “Cepo Cambiario” y las medidas adoptadas por DGA en materia de control de cambios de exportación

Sobre el final del mes octubre del año 2011, se inició en la Argentina una etapa de recrudescimiento del control de cambios, conocida como “Cepo Cambiario”<sup>48</sup>, con el objetivo “no declarado” de frenar la sostenida tendencia que mostraba el balance cambiario respecto de la fuga de capitales y la pérdida de reservas internacionales.

El puntapié lo dio el Decreto nº 1722/2011, mediante el cual se restableció la obligatoriedad del ingreso y negociación en el mercado de cambios de la totalidad de las divisas provenientes de operaciones de exportación por parte de empresas productoras de petróleo crudos o de sus derivados, gas natural y gases licuados y de empresas que tienen por objeto el desarrollo de emprendimientos mineros (hasta ese momento exceptuadas en un 70% y 100%, respectivamente).

Sin embargo, para los particulares en general, el “cepo” se inició cuando días después la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la RG 3210<sup>49</sup> estableció un sistema denominado “Programa de Consulta de Operaciones Cambiarias” de “consulta y registro” para autorizar todas las operaciones de venta de moneda extranjera que realicen las entidades autorizadas, previo control “sistémico” del solicitante<sup>50</sup>.

A partir de ese momento, tanto desde la AFIP<sup>51</sup> como desde el BCRA<sup>52</sup>, se sucedieron distintas medidas que fueron extremando el control de cambios.

Dentro de ese contexto es que la ex Directora de la DGA (Lic. María Siomara Ayeran), dictó dos Instrucciones destinadas a castigar a los exportadores que

---

<sup>48</sup> Con esta denominación, se bautizó desde el periodismo al conjunto de medidas que restringieron el acceso al mercado de cambios a partir de octubre de 2011.

<sup>49</sup> Reemplazada luego por la RG 3356.

<sup>50</sup> Sin embargo, la Comunicación A 5245 estableció inicialmente que no se requeriría la “validación” para “las ventas de cambio a clientes que se realicen por otros conceptos que no correspondan a la formación de activos externos de residentes sin aplicación a un destino específico”.

<sup>51</sup> Por ejemplo: RG 3252/12, RG 3333/12, RG 3378

<sup>52</sup> Por ejemplo: Com. A 5274, Com. A 5318

registraban incumplimientos en el ingreso de divisas que dispone el Decreto 2581/64:

- La Instrucción General nº 2/12 (de fecha 23/01/12) a fin de que se aplique el artículo 954 ap. 1 inciso c) del Código Aduanero a los exportadores que no acrediten el ingreso y liquidación de las divisas.

- La Instrucción General nº 7/12 (de fecha 02/03/12) a fin de que se genere un Bloqueo Informático por CUIT que impida a cada una de los exportadores que registren incumplimientos en el ingreso de divisas, percibir los reintegros aduaneros de exportación.

Además de esas dos medidas, durante el transcurso del año 2013, la DGA remitió sendas notas a cada una de las empresas "incumplidoras", a fin de intimarlas a que ingresen las divisas incumplidas, bajo apercibimiento de proceder a tomar distintas medidas en su contra.

En virtud de ello, seguidamente abordaremos primero un análisis general respecto de la competencia en materia cambiaria, y luego un análisis particular de cada una de las medidas que dispuso la DGA para combatir el incumplimiento del ingreso de divisas de exportación.

Cabe aclarar que, si bien sobre final del año 2015 con el cambio de autoridades en el Poder Ejecutivo Nacional se dispuso el levantamiento del "Cepo Cambiario" (Comunicación "A" 5850 y cc), hasta el momento no se han revocado las Instrucciones Generales nº 2/12 y 7/12 (DGA); y aun cuando ello sucediera, el interés del presente trabajo seguirá vigente en virtud de las innumerables actuaciones que se han generado a raíz de tales instrucciones y que actualmente se encuentran en revisión ante la Justicia.

## IV. Análisis General: La Aduana y el control de cambios sobre las exportaciones

El denominador común de las Instrucciones Generales nº 2/12 y 7/12 es el objetivo que persiguen: atacar el incumplimiento del ingreso de las divisas de exportación. Por ello, de forma previa a analizar los pormenores de cada medida, nos avocaremos al tratamiento de una cuestión esencial que atañe a la validez intrínseca de las medidas adoptadas: ¿Es competencia de la DGA fiscalizar y/o castigar el incumplimiento de la obligación de ingresar las divisas de exportaciones realizadas?

### 1. Noción de Competencia

Cassagne enseña que *“la competencia es la aptitud legal que surge del conjunto de facultades y atribuciones que corresponden a los órganos y sujetos estatales”*<sup>53</sup>

Por su parte Gordillo, expresa que *“La competencia es el conjunto de facultades que un órgano puede legítimamente ejercer, en razón de la materia, el territorio, el grado y el tiempo”*<sup>54</sup>. Por su parte *“la competencia en razón de la materia se refiere a las actividades o tareas que legítimamente puede desempeñar el órgano, es decir, al objeto de los actos y a las situaciones de hecho ante las que puede dictarlos”*<sup>55</sup>.

Explica el último autor mencionado que *“Hay quienes piensan que la competencia debe surgir de norma legal expresa, quienes consideran que puede surgir expresa o implícitamente de una norma legal y quienes consideran que surge en forma implícita del objeto o fin mismo del órgano; a esto último, algunos autores lo llaman principio de especialidad”*<sup>56</sup>. El art. 3º del decreto-ley 19.549/72 se inclina por la

<sup>53</sup> Cassagne, Juan Carlos, Derecho Administrativo, 7ª Ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2002, Tomo II, pag. 97.

<sup>54</sup> Gordillo, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, F.D.A, 10ª edición, Buenos Aires, F.D.A., 2011, Tº 3, Pag VIII-33.

<sup>55</sup> Gordillo, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, F.D.A, 10ª edición, Buenos Aires, F.D.A., 2011, Tº 3, Pag VIII-38

<sup>56</sup> Explica Cassagne: “el principio de la especialidad se vincula con el fin de la competencia de cada órgano u ente, el cual surge no sólo de la atribuciones expresas o implícitas (que suponen siempre un desarrollo o interpretación extensiva de las facultades expresas) sino, fundamentalmente, de la enunciación de objetivos, principios de normación (como las atribuciones genéricas) y de las facultades inherentes que son aquellas que, por su naturaleza, fundamentan la creación y subsistencia del órgano y sin las cuales, carecen de sentido” (Cassagne, Juan Carlos, Derecho Administrativo, Abeledo Perrot, 7ª Ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2002,, Tomo I PAG 238).

*regla de la competencia expresa, pero no solamente de origen legal directo e inmediato, sino también de origen derivado, emergente de reglamentos dictados en consecuencia de leyes atributivas de competencia*<sup>57</sup>.

Aún cuando no se exigiera la competencia expresa y rigiera el principio de especialidad recién explicado, expresa Cassagne que *“este principio de la especialidad, que supera la necesidad de que la competencia esté expresa o razonablemente implícita en una norma, no se verifica con relación a los actos de gravamen ni respecto de la materia sancionatoria, habida cuenta de la prevalencia, en su caso, de los principios del derecho penal (nullum crimen nulla poena sine lege, la tipicidad y las garantías sustantivas y adjetivas), no rigiendo, en esos casos, la analogía ni la interpretación extensiva*<sup>58</sup>.

De todo ello podemos concluir, que un órgano administrativo será competente para aplicar sanciones sobre determinada materia, solo en la medida que esa facultad se encuentre expresamente contemplada en una norma legal.

## **2. El organismo aduanero es ajeno a las cuestiones cambiarias**

El análisis particular sobre la competencia tiene su punto de partida en el Decreto 618/1997, que establece que la AFIP es *“el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación”*, ubicando bajo su orbita a la Dirección General Impositiva (DGI), la Dirección General de Aduanas (DGA) y la Dirección General de Recursos de la Seguridad Social<sup>59</sup> (DGRSS).

Concretamente, es la Dirección General de Aduanas la que tiene a su cargo la aplicación de la legislación aduanera (art. 4), lo que en los hechos se realiza principalmente a través de las Aduanas que el propio Decreto 618/97 conceptualiza como *“las distintas oficinas que, dentro de la competencia que se les hubiere asignado, ejerzan las funciones de aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de mercadería, en especial las de percepción y fiscalización de las rentas públicas producidas por los derechos y demás tributos con que las*

---

<sup>57</sup> Gordillo, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, F.D.A., 10ª edición, Buenos Aires, F.D.A., 2011, Tº 3, Pag VIII-33

<sup>58</sup> Cassagne, Juan Carlos, Derecho Administrativo, 7ª Ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2002, Tomo I, pag. 237.

<sup>59</sup> Decreto 1231/2001

*operaciones de importación y exportación se hallan gravadas y las de control del tráfico internacional de mercadería” (art. 11).*

Claramente no surge del texto de la norma ninguna competencia en materia cambiaria. Tampoco surge implícitamente, en tanto y en cuanto que la obligación de ingresar divisas no surge de la *“legislación relativa a la importación y exportación de mercadería”*, ni constituye un tributo que grave la exportación, ni mucho menos son tales divisas –en cabeza del exportador “obligado”- una mercadería objeto de control aduanero.

Tampoco podríamos señalar que la esencia o naturaleza del órgano aduanero le otorga facultades “inherentes” en materia cambiaria.

Tal como lo referencia Basaldúa<sup>60</sup>, el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales de la Organización Mundial de Aduanas (O.M.A.) define a la “Aduana” (Douane - Customs) como *“Los servicios administrativos responsables de la aplicación de la legislación aduanera y de la percepción de los derechos e impuestos a la importación y a la exportación y que igualmente están encargados de la aplicación de otras leyes y reglamentos vinculados, entre otros, a la importación, al tránsito y a la exportación de mercaderías”*.

A su vez, como bien señala el mencionado autor, “la legislación aduanera” es definida en dicho Glosario como el *“conjunto de disposiciones legislativas y reglamentarias concernientes a la importación y a la exportación de mercaderías cuya aplicación está expresamente encomendada a la Aduana y otras normas eventualmente establecidas por ella en virtud de los poderes que han sido conferidos por la ley”*. Y en nota a esta definición se precisa: *“La legislación aduanera comprende, en general, disposiciones sobre: -la estructura y la organización de las administraciones de aduanas, sus atribuciones, prerrogativas y responsabilidad, así como los derechos y las obligaciones de los usuarios; -los diversos regímenes aduaneros, así como las condiciones y formalidades relativas a su aplicación; - los elementos relacionados con la aplicación de los derechos e impuestos a la importación*

---

<sup>60</sup> Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos al Comercio Exterior*, 1<sup>º</sup> ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, pág. 392.

*y a la exportación; - la naturaleza y las consecuencias jurídicas de las infracciones aduaneras; - las diversas vías de recurso.”*

Todo ello nos lleva a la ineludible conclusión de que la esencia o naturaleza del Organismo Aduanero, tal como es concebido internacionalmente, no lleva implícita la facultad de velar por el cumplimiento de la normativa cambiaria relacionada al comercio exterior.

### **3. La obligación de ingresar divisas deviene del régimen cambiario y su control compete al BCRA**

La obligación de ingresar y liquidar las divisas surge inexorablemente de las normas que fueron expuestas en el capítulo II (Decreto 1606/2001 art. 5, Decreto 2581/64 art. 1, Com. A 3473 BCRA pto. 1), las cuales forman parte del Régimen Cambiario Vigente, que cuenta con su propio ámbito de punición en la Ley Penal Cambiaria nº 19.359 - t.o. Decreto nº 480/1995 [art. 1 inc. e) y f)].

Dicho de otro modo, la obligación de ingresar y liquidar las divisas de exportación, no es un “deber” impuesto ni castigado por el ordenamiento aduanero.

Además, es el BCRA el único órgano competente para reglamentar, fiscalizar y sustanciar actuaciones sumariales<sup>61</sup>, de todo lo relacionado al régimen cambiario.

En efecto, la Carta Orgánica del BCRA (Ley Nº 20.539 - Texto sustituido por Ley Nº 24.144) establece que es función y facultad de dicha entidad: “Ejecutar la política cambiaria en un todo de acuerdo con la legislación que sancione el Honorable Congreso de la Nación” (art. 4 inc. f), como así también “dictar las normas reglamentarias del régimen de cambios y ejercer la fiscalización que su cumplimiento exija” (art. 29 inc. b).

A su vez, mediante la ley de emergencia nº 25.561 el Congreso de la Nación delegó en el PEN la facultad de dictar regulaciones cambiarias (art. 2). En ese marco, mediante el Decreto 260/02, el PEN estableció el Mercado Único y Libre de Cambios, donde deben cursarse todas las operaciones de cambio sujetándose “a los requisitos y a la reglamentación que establezca el BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA” (art. 2).

---

<sup>61</sup> Bonzon Rafart, Juan Carlos, “Derecho Penal Cambiario”, 1º ed – Bs. As. Errepar, 2012, pag.99.

Por su parte, la Ley Penal Cambiaria nº 19.359 señala que: *“El BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA tendrá a su cargo la fiscalización de las personas físicas y jurídicas que operen en cambios y la investigación de las infracciones previstas en esta ley”* (art. 5). *“Cuando alguno de los organismos, entidades o personas físicas que intervengan en el trámite o fiscalización de las operaciones de cambio, compruebe o presuma la comisión de infracciones, dará traslado de los antecedentes al BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA, quien previo estudio de ellos, resolverá si corresponde iniciar sumario, proseguir la investigación o archivarlas actuaciones”* (art. 6). *“El BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA tendrá a su cargo el proceso sumario... (...) La sustanciación del proceso estará a cargo de una dependencia jurídica del banco, la cual recibirá la causa a prueba, producirá la que considere oportuna para mejor proveer, dictará las resoluciones que sean necesarias hasta la conclusión de la causa para definitiva y elevará las actuaciones al Presidente del Banco para remitirlas al Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico de la Capital Federal, o al Federal con asiento en la provincia, según corresponda”* (art. 8).

La síntesis de las premisas anteriores es que la Autoridad de aplicación en materia cambiaria es ineludiblemente el BCRA, no la DGA.

Por si cabría alguna duda, la RG 1281/02 (AFIP) reconoce expresamente que el BCRA es la única autoridad de aplicación en materia cambiaria, al disponer que *“El BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA dispondrá de la información proporcionada por esta Administración Federal y las entidades bancarias designadas, a fin de ejercer los controles relativos a la negociación de divisas, determinando incumplimientos en los plazos dispuestos para estas operaciones de exportación”* (Art. 6º); y que *“Si por causas atribuibles a la Ley Penal Cambiaria, o a las obligaciones de ella derivadas, el exportador incurriera en algún tipo de incumplimiento que la autoridad de aplicación (BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA) decidiera como meritoria, con carácter supletorio, de la aplicación de sanciones por parte de la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, tales como la suspensión del exportador en el Registro de Importadores/Exportadores, la autoridad de aplicación solicitará taxativamente a la Dirección Técnica de la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS la aplicación de tales medidas”* (Art. 7º).

De esto no puede deducirse otra cosa que, por disposición del Administrador Federal, el ámbito de actuación de DGA en relación a cuestiones cambiarias solo está limitado a brindar información al BCRA y eventualmente a aplicar alguna sanción disciplinaria a pedido del BCRA.

Sin dudas existe un error conceptual en aquellos que entienden que la Aduana, en cuanto órgano encargado del control de las exportaciones, se encuentra habilitada a controlar y sancionar la falta de ingreso de las divisas cobradas por el exportador.

Para despejar tal yerro, basta con citar las palabras de Vidal Albarracín, que con magistral simpleza y solvencia enseña: *“La exportación tiene como operación base una compraventa, que es un contrato bilateral con dos prestaciones principales: la tradición de la mercadería y el pago del precio. Pues bien, todo lo inherente a la entrega de la mercadería en el exterior compete a la Aduana, mientras que el precio o giro de divisas, al B.C.R.A. En ese sentido, es correcto, como lo puntualizó la Cámara, que jurídicamente el giro de divisas es inescindible, pero lo es con relación a la compraventa internacional de la cual emerge, pero ello no significa que sea inescindible de la operación de exportación, y menos que lo sea desde el punto de vista aduanero, donde lo que interesa es concretamente la salida de la mercadería.”*<sup>62</sup>

#### **4. La delimitación conceptual de la CSJN en el precedente “Legumbres”**

Si bien a esta altura es incontestable la incompetencia de la Aduana en materia cambiaria, tampoco puede obviarse que no es novedoso que el servicio aduanero intente tomar protagonismo en el control de cambios derivado de las operaciones de comercio exterior.

Ya hace más de 25 años, el Dr. Enrique Carlos Barreira, publicaba un artículo titulado Las Funciones de la Aduana y la Negociación de las divisas (Revista de Estudios Aduaneros, 1990, pág. 33/38) donde –con motivo de la Circular Telex (ANA) Nº 263- advertía: *“Con prescindencia de la duración que vaya a tener esta instrucción a la que auguramos corta vida, ella pone sobre el tapete un tema al cual no se le ha dado la suficiente importancia hasta el momento, me refiero a las facultades que el*

---

<sup>62</sup> Vidal Albarracín, H. G., “Delitos Aduaneros”, 3° Ed. – Corrientes: MAVÉ Editora, 2010, pag. 120.

*servicio aduanero se suele arrojar en materia cambiaria, en especial en cuanto al ingreso y egreso de divisas.”*

Justamente en aquella época, la CSJN ya había dictado un pronunciamiento fundamental sobre la delimitación de las materias aduanera y cambiaria; me refiero concretamente al fallo de fecha 19/10/1989 dictado en la causa “Legumbres S.A. y otros s/ Contrabando”

Como expresó Bonzón Rafart, *“este importante fallo delimitó concretamente cuáles son las funciones de la aduana y cuáles las del BCRA. Son distintos bienes jurídicos protegidos.”*<sup>63</sup>

En dicho fallo la CSJN expresó: *“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 t.o. 1982), 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 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. La mera delegación de funciones no transforma el control de cambios en control aduanero, aunque ambos se concentran circunstancialmente en el mismo órgano. Por lo demás, ello resulta claro si se observa que la circular A.39 no ha sido dictada por el Banco Central en el ejercicio de un poder de reglamentación de las funciones aduaneras, sino haciendo uso de las atribuciones que le otorgan las leyes sobre policía en materia cambiaria. (...) Que el art. 863 del Código Aduanero se refiere a las funciones que las leyes acuerdan a las aduanas “para el control sobre las importaciones y las exportaciones”. Tal precisión legal implica que las funciones a las que se refiere aquella norma son las específicamente prevista en el art. 23 del código, en tanto se refieran directamente al control sobre las importaciones o las exportaciones, como serían facultades necesarias para controlar la concurrencia de los supuestos que regular la recaudación de gravámenes aduaneros o fundan la existencia de restricciones y prohibiciones a la*

---

<sup>63</sup> Bonzón Rafart, Juan Carlos, Derecho Penal Cambiario, 1ª Ed – Buenos Aires: Errepar, 2012, pag. 36.

*importación y exportación, de las cuales quedan excluidas, en consecuencia, las facultades de control que pudiera tener y que no se vinculen directamente con el tráfico internacional de mercaderías. De tal manera, la presentación ante la autoridad aduanera de documentos de embarque en cuyo cuerpo se incluyen refrendaciones bancarias presuntamente falsas, con fines de satisfacer requisitos exigidos por el Banco Central de la República Argentina en ejercicio de sus facultades de policía en materia de control de cambios (confr. Comunicación A.39, punto 1, d) del 22 de junio de 1981) no puede considerarse uno de aquellos actos que impiden o dificultan el ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero sobre la importación o exportación en los términos del art. 863 del Código Aduanero” (Fallos 312:1920).*

Los claros conceptos del precedente “Legumbres” sin dudas apuntalan y certifican los argumentos hasta ahora expuestos, aun cuando la DGA haya interpretado que ese fallo no selló la cuestión.

En efecto, hemos visto que la DGA pretende desvirtuar la “*cirugía conceptual*”<sup>64</sup> efectuada por la CSJN en el precedente “Legumbres” (Fallos 312:1920) esgrimiendo que posteriormente el Máximo Tribunal habría cambiado de criterio en la causa “Maggi”<sup>65</sup>, al ampliar el concepto de control aduanero.

La intención de escudarse en fallo “Maggi” resulta totalmente improcedente, ya que el mismo refiere a la situación de que se encomiende a la DGA “*la aplicación, percepción y fiscalización de otros tributos*”, no controles cambiarios, que además actualmente no están encomendados a la DGA.

En rigor de verdad, la CSJN en aquel caso no amplió el concepto de control aduanero, sino que simplemente interpretó el alcance del entonces vigente art. 23 inc. c)<sup>66</sup> del C.A., que hoy tiene su correlato en el Decreto 618/97, y que nada tiene que ver con los controles cambiarios.

---

<sup>64</sup> Spolansky, Norberto E. Nota al Fallo Legumbres SA, LL t. 1991-A, p. 78.

<sup>65</sup> “Maggi Esteban Felix s/presunto contrabando de importación. 9/12/1993 LL 1994-C-129 y/o Fallos 316:2797”

<sup>66</sup> “Son funciones y facultades de la Administración Nacional de Aduanas: c) aplicar, liquidar, percibir, devolver y fiscalizar los tributos cuya aplicación, liquidación, percepción, devolución y fiscalización le están o le fueren encomendadas.”

Por demás, debe pensarse que si por entonces, cuando la ANA se encargaba de controlar la refrendación bancaria con la que se acreditaba el ingreso de divisas, la CSJN -en "Legumbres"- señaló que *"la mera delegación de funciones no transforma el control de cambios en control aduanero, aunque ambos se concentran circunstancialmente en el mismo órgano"*; mucho menos podría ahora -que no existe tal delegación- arrogarse la DGA una competencia propia del BCRA sosteniendo que el "control aduanero" abarca la cuestión cambiaria.

### 5. Corolario

Es doctrina de la CSJN que *"La regla según la cual es invalido privar a alguien de lo que la ley no prohíbe, ha sido consagrada en beneficio de los particulares, no de los poderes públicos. Estos, para actuar legítimamente, requieren de una norma de habilitación, para los primeros basta la inexistencia de una prohibición"* (Fallos 32:120), puesto que *"en el ámbito civil debe entenderse permitido lo no prohibido, pero lo propio en el régimen administrativo es que debe entenderse prohibido lo no permitido; ya que en contraposición a lo que es propio de los sujetos privados, la Administración no puede obrar sin que el ordenamiento la autorice en forma expresa"* (Fallos 254:56, 307-198, entre muchos).

Como corolario de todo lo hasta aquí expresado, cabe traer a colación palabras que en otrora expresara el Dr. Barreira: *"Así como el control sobre el ingreso o egreso de las mercaderías del territorio aduanero es función de la Aduana, el ingreso o egreso de los medios de pago que implican la contraprestación de aquel movimiento es función del Banco Central. (...) En efecto, el control respecto del adecuado ingreso de las divisas correspondientes a la exportación no se encuentra incluida como una de las facultades atribuidas al servicio aduanero (...) y si la encontramos como atribución del BCRA..."*<sup>67</sup>

---

<sup>67</sup> Barreira, Enrique Carlos, "Las Funciones de la Aduana y la Negociación de las divisas", Revista de Estudios Aduaneros, n° 1 – Buenos Aires: IAEA, 1990, pag. 34.

## V. La Instrucción General nº 2/12

---

### 1. La instrucción de encuadrar incumplimientos al régimen cambiario en infracciones aduaneras

Con fecha 23 de Enero de 2012, la ex Directora de la DGA, Lic. Siomara de Ayeran, dictó la Instrucción General nº 2/12, donde “con el fin de lograr uniformidad de criterio”, establece “las pautas a seguir para la correcta aplicación por parte de las dependencias alcanzadas<sup>68</sup> respecto de la resolución de los sumarios iniciados por presunta infracción” al artículo 954 apartado 1 inciso c) del Código Aduanero.

Con el título “PAUTAS OPERATIVAS” la mencionada Instrucción General 2/12 establece:

*“Las áreas indicadas en el apartado C deberán proceder de la siguiente manera:*

*1. Absolver: al exportador cuando se acredite el ingreso de las divisas en tiempo y forma.*

*2. Imputar y condenar por el artículo 994 inciso c) del Código Aduanero: Al exportador que acredite el ingreso de las divisas en forma tardía.*

*3. Imputar y condenar por el artículo 954 artículo 1 inciso c) del código aduanero: al exportador que no acredite el ingreso de las divisas.”*

Desde ya cabe adelantar que la Instrucción Gral. 2/12 (DGA) constituye un atropello a los Principios y Garantías Constitucionales de Legalidad, Defensa y Debido Proceso (arts. 18 y 19 de la CN), conforme se analizará seguidamente.

### 2. Incompetencia de DGA

En primer lugar, y sin perjuicio de la cuestión relativa a la tipicidad que se tratará en el título siguiente, la Instrucción General nº 2/12 resulta descalificable por cuanto, mediante ella, la Directora General de la DGA impartió ordenes que implican auto-atribuir a ese organismo –conforme los argumentos ya esgrimidos- facultades privativas del BCRA, como son fiscalizar el cumplimiento del régimen de cambios –en

---

<sup>68</sup> Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en el ámbito de la Subdirección General de Técnico Legal Aduanero y Divisiones Aduanas en el ámbito de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior

materia de exportación- e instruir sumarios para su sanción (cfe. art. 29 inc. b) de la ley 24.144 y arts. 5 y 8 de la ley 19.359).

La incompetencia de las Aduanas para sancionar en el sentido ordenado por la Instrucción en análisis es patente, ya que conforme las siguientes premisas la DGA solo tiene competencia para investigar y sancionar infracciones aduaneras, más no cambiarias:

- ✓ El Decreto 618/97 (que creó la AFIP) establece en el art. 9 ap. 2, inc g) y h), que son facultades del Juez Administrativo (art. 4 párrafo 5º) ejercer las atribuciones jurisdiccionales que el Código Aduanero encomienda al Administrador Nacional de Aduanas e instruir los sumarios en las causas por delitos e *infracciones aduaneras*.
- ✓ El art. 893 del CA prescribe que “se consideraran infracciones aduaneras los hechos, actos u omisiones que este Título reprime por transgredir las disposiciones de la *legislación aduanera*”.
- ✓ El art. 1098 del CA establece claramente que corresponderá disponer el sobreseimiento definitivo “*cuando los hechos no configuren un ilícito aduanero*”.

En conclusión de lo expresado, podemos señalar que la Aduana carece de competencia para juzgar y sancionar los incumplimientos de los exportadores a la “obligación cambiaria” de ingresar y liquidar divisas, por lo que las Resoluciones sancionatorias dictadas en ese sentido por las oficinas aduaneras devendrán manifiesta e insanablemente nulas de conformidad a los arts. 167 inc. 1º y cc. del CPPN, y de los arts. 7 inciso “a” y 14 inciso “b” de la ley 19.549, aplicables a tenor del art. 1017 del C.A.

### **3. Tipicidad: ¿El C.A. castiga el no ingreso o el ingreso tardío de divisas?**

#### **3.1. Análisis general del art. 954 del CA**

El art. 954 ap. 1 del C.A. establece:

*“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.”

A fin de precisar el alcance de esta figura infraccional conviene ahondar sobre algunos conceptos básicos.

**3.1.1.** Como se sabe, para importar o exportar cualquier mercadería debe efectuarse una “*declaración previa*” ante el servicio aduanero<sup>69</sup>. Tal Declaración Aduanera<sup>70</sup> abarca:

- ✓ por un lado, la “*solicitud de destinación*” mediante la cual el importador o el exportador indica el régimen aduanero que se desea aplicarle a la mercadería;
- ✓ por otro lado, la “*declaración informativa*” o “*declaración en detalle*” mediante la cual el mismo sujeto informa los datos que exige la Aduana para aplicar dicho régimen aduanero, concretamente “*datos sobre la mercadería y sobre aspectos de la relación jurídica y comercial con su contraparte en el exterior, con el fin de que el servicio aduanero pueda fiscalizar la correcta clasificación y valoración aduanera.*”<sup>71</sup>

---

<sup>69</sup> Alsina, Mario A. y otros, “Código Aduanero Comentado”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, Tomo III, pág. 381

<sup>70</sup> Es definida por la O.M.A. en el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales y en la Convención de Kyoto en los siguientes términos: “Una declaración hecha en la forma prescripta por la Aduana, mediante la cual las personas interesadas indican el régimen aduanero que ha de aplicarse a la mercancías y comunican los elementos cuya declaración exige la Aduana para la aplicación de este régimen” ([www.wto.org/spanish](http://www.wto.org/spanish)).

<sup>71</sup> Barreira, Enrique C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, Revista de Estudios Aduaneros, nº 14, segundo semestre 2000/primer semestre 2001, IAEA, Bs. As., ps. 143.

Es esta última<sup>72</sup>, calificada por Barreira como la declaración aduanera propiamente dicha, la que *“es susceptible de ser verdadera o falsa y, por lo tanto, punible como declaración inexacta”*<sup>73</sup>.

Así el tipo infraccional del art. 954 del CA constituye el correlato del deber que imponen los arts. 234 ap. 2 y 332 ap. 2 y c.c. del Código Aduanero, de informar –al solicitar una destinación– *“toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación o valoración de la mercadería que se trate”*.

La Exposición de Motivos del C.A. expresa que esta figura *“tutela el principio básico de la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera”*<sup>74</sup>. Y ello es así porque sobre tal principio se asienta el sistema de *“despacho en confianza”*, por el cual el servicio aduanero, en pos de la fluidez del comercio internacional, efectúa controles solo sobre una mínima porción de las destinaciones, autorizando el resto de las destinaciones en la confianza de que las declaraciones son veraces y completas.

**3.1.2.** Como ha expresado calificada doctrina: *“Este supuesto de infracción aduanera consiste en una inexactitud entre lo declarado y lo verificado por el servicio aduanero, siempre que provoque alguno de los efectos que se mencionan en sus tres incisos.”*<sup>75</sup>

Cotter precisa que: *“Para la configuración del tipo aquí analizado corresponde que: a) el servicio aduanero constate una declaración aduanera que difiera con el resultado de la comprobación física o documental; b) que esta diferencia constatada tenga entidad para pasar inadvertida a la Aduana; c) que esta inexactitud tuviera*

---

<sup>72</sup> Cabe acotar que conforme el art. 956 inc. c), son susceptibles también de configurar la infracción del art. 954 las declaraciones que formulan los transportistas y los ATA en los manifiestos de carga, de rancho y de pacotilla.

<sup>73</sup> Barreira, Enrique C., *“La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”*, Revista de Estudios Aduaneros, n° 14, segundo semestre 2000/primer semestre 2001, IAEA, Buenos Aires, ps. 143.

<sup>74</sup> Precisamente, la CSJN extrajo el parámetro hermenéutico de la *“intención del legislador”* de la Exposición de Motivos del CA, para concluir que el bien jurídico tutelado por el art. 954 apartado 1 inciso c) del CA 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).

<sup>75</sup> Alsina, Mario A. y otros, *“Código Aduanero Comentado”*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, Tomo III, pág. 383

entidad para generar alguna de las consecuencias previstas en los incisos a), b) o c) del art. 954”<sup>76</sup>

De ello se desprende que el “núcleo estructural”<sup>77</sup> de esta figura infraccional, está dado por la formulación de una declaración ante el servicio aduanero informando datos que difieren con lo que resultare de la comprobación; lo que se denomina comúnmente “declaración inexacta”.

Precisa Sarli<sup>78</sup> que: “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. (...) 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”.

De lo expresado en el párrafo anterior, resulta sencillo colegir que –en función del tipo penal descrito por el legislador- para que pueda subsumirse un hecho concreto en la infracción del art. 954 del CA, siempre y en todos los casos debe existir –primero- una declaración inexacta; luego, esa inexactitud, debe ser idónea para producir algunos de los efectos previstos en los inc. a), b), y/o c) del apartado 1 de la mencionada norma. Es decir, esos efectos ciertos o potenciales,

---

<sup>76</sup> Cotter, Juan Patricio, El control cambiario y la infracción de declaración inexacta prevista en el Código Aduanero, Revista Impuestos, La Ley N°6, Junio 2013, pag 79.

Cotter, Juan Patricio, Las Infracciones Aduaneras, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, pág. 198.

<sup>77</sup> Alais, Horacio Felix, “Régimen Infraccional Aduanero”, Marcial Pons, Bs. As, 2011, pág. 162

<sup>78</sup> Sarli, Jorge Celso, “El alcance de la declaración inexacta “punible” en la figura del inc. c) del apartado 1 del art. 954 del Código Aduanero.”, Revista de Estudio Aduaneros, n°, pag. 43

resultaran sancionados en la medida que han derivado o podido derivar de una declaración inexacta.

**3.1.3.** A mayor abundamiento, cabe traer a colación lo esgrimido –en esta misma inteligencia- por la doctrina y la jurisprudencia.

Así se ha señalado que *“debe insistirse una vez más que esta potencialidad o circunstancia real está referida a alguna de las tres consecuencias previstas en los incisos a), b) y c) del art. 954, ya sea que se presenten de forma individual o conjunta, siempre vinculadas a una declaración realizada por un sujeto ante el servicio aduanero, de una operación o destinación de importación o exportación, cuyo contenido no coincida con lo efectivamente verificado por la autoridad aduanera”*<sup>79</sup>.

En igual sentido, ha expresado la jurisprudencia: *“Conforme al artículo 954, apartado 1, inciso a) del Código Aduanero, sólo resultan punibles las inexactitudes y diferencias susceptibles de configurar una transgresión al deber jurídico de veracidad y exactitud en la declaración, acerca de la naturaleza, calidad, cantidad o propiedades de las mercaderías que constituyen el objeto de la operación de importación, y en tanto revistan entidad suficiente para producir el efecto, o sea, un perjuicio fiscal (CS Fallos: 312:1997 Fallos: 315:1997); y a su vez, **para tener por configurado el hecho ilícito descrito en el artículo 954, inciso c) del mismo código, es necesaria la acreditación de la concurrencia de los elementos allí establecidos, es decir, la diferencia entre lo declarado y lo que resulta de la comprobación**, y que tal diferencia pudiese producir en el caso de la exportación, el ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto al que efectivamente correspondiere (conf. CNCont., Adm., Sala IV, 26-11-1985, “Fría S.A.I.C.”)*<sup>80</sup>.

### **3.2. Análisis particular de la infracción descrita en el art. 954 inc. c) del C.A.**

Conforme surge de lo expresado anteriormente, el perfeccionamiento de la figura infraccional que la instrucción General nº 2/12 manda aplicar, requiere la

---

<sup>79</sup> Alais, Horacio Felix, “Régimen Infraccional Aduanero”, Marcial Pons, Buenos Aires, 2011, pág. 187.

<sup>80</sup> CNACAF, Sala II, fallo del 17/05/12 en “PETROBRAS ENERGIA SA (TF 24498-A) Y ACUM c/DGA”. expte 42.959/2011.

verificación de una "declaración inexacta" que produzca o hubiese podido producir el efecto que describe la norma en el inciso c): *"el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere"*

**3.2.1.** Refiriéndose específicamente al art. 954 ap1. inc c), la doctrina ha expresado que *"el tipo infraccional aduanero implicó una pequeña incursión de la Aduana en funciones ajenas, como lo son las funciones de control de cambios que pertenecen naturalmente al Banco Central de la Republica Argentina"*<sup>81</sup>

No coincido con dicha apreciación, desde que el control de las declaraciones aduaneras es función de la Aduana, por lo tanto si contienen datos falsos o inexactos, el hecho de que los mismos puedan tener implicancias cambiarias, no modifica el carácter del control.

En definitiva, si lo que sanciona la figura infraccional es falta de veracidad de la Declaración aduanera, no podría entenderse que tal previsión normativa representa una incursión en la función de control de cambios.

**3.2.2.** La interpretación de la figura infraccional descrita en el art. 954 inc. c), ya generó en el pasado otras controversias, que fueron a la postre zanjadas por la CSJN (en sus anteriores integraciones).

Si bien las resoluciones a las que arribó el Máximo Tribunal no arrojan luz sobre la divergencia que se genera ahora con la Instrucción General nº 2/12, reseñaremos dichas controversias a fin de mostrar los problemas interpretativos que ya generó en otras ocasiones esta figura, y por lo cual –bien cabe acotar– en varias oportunidades la doctrina propugnó su derogación.

a) La primer controversia interpretativa se refirió al alcance del efecto requerido para que la declaración inexacta resulte sancionable, según la descripción del inciso c): *"el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere"*; fórmula ésta que la

---

<sup>81</sup> Alais, Horacio Felix, "Régimen Infraccional Aduanero", Marcial Pons, Buenos Aires, 2011, pág. 187.

doctrina ha sintetizado diciendo que “requiere un indebido ingreso o egreso de divisas”<sup>82</sup>.

La posición restringida<sup>83</sup>, apoyada sobre el análisis de los antecedentes legislativos y la intención del legislador, entendía que la inexactitud penada era la que causaba un mayor egreso de divisas en importación (sobrefacturación) y un menor ingreso de divisas en exportación (subfacturación). Esta posición doctrinaria consideraba que la figura tenía por finalidad la tutela de la balanza comercial de nuestro país.

Mientras que la posición amplia –sostenida obviamente por la Aduana sobre la base de la literalidad de la norma- postulaba que la figura en análisis castigaba cualquier inexactitud con idoneidad para causar un egreso o ingreso de divisas indistintamente mayor o menor, tanto en importación como en exportación.

La CSJN<sup>84</sup> convalidó la interpretación amplia que postulaba la entonces ANA, en el sentido de que bastaba que la inexactitud detectada genere una diferencia de egreso o ingreso de divisas para que encuadrara en el tipo penal, con independencia de que sea mayor (sobrefacturación) o menor (subfacturación).

Según consideró el Máximo Tribunal, la CNACAF había revocado la sentencia del TFN, confirmatoria de la resolución sancionatoria de la ANA, ponderando para ello <<que no obstante que existió una declaración inexacta..., “no se ha podido producir ningún perjuicio al Estado, toda vez que para la Aduana, en definitiva, el exportador ha concertado la venta a un precio mayor que el correspondía y, en consecuencia ha permitido un mayor ingreso de divisas al país y ha abonado más derecho del estimado por el organismo recaudador”>>.

La CSJN decidió revocar el criterio de la CNACAF, señalando *“que con arreglo a tales reglas interpretativas y no perdiendo de vista que el bien jurídico tutelado en el precepto examinando –según lo explica la Exposición de Motivos del Código Aduanero- resulta ser el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o*

---

<sup>82</sup> Sarli, Jorge Celso, “El alcance de la declaración inexacta “punible” en la figura del inc. c) del apartado 1 del art. 954 del Código Aduanero.”, Revista de Estudio Aduaneros, n° 4, pag. 44.

<sup>83</sup> Esta postura ha sido claramente explicada por el Dr. Sarli en el apartado III de la nota Sarli, Jorge Celso, “El alcance de la declaración inexacta “punible” en la figura del inc. c) del apartado 1 del art. 954 del Código Aduanero.”, Revista de Estudio Aduaneros, n° 4.

<sup>84</sup> En fecha 12/05/92 en autos “Frigorífico Rioplatense SA. s/ recurso de apelación” (Fallos 315:929).

*declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana, corresponde señalar que el perjuicio fiscal ha sido previsto por el legislador en orden a la conducta prevista en el inciso a) del art. 954 del Código Aduanero... Que en tales condiciones, atento a que lo que se debate en autos concierne a una previsión normativa diferente –inciso c) del referido art. 954 del Código Aduanero- y habida cuenta del limitado marco de conocimiento del remedio federal concedido, procede concluir, en consecuencia, que de la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan (confr. S.227.XXII. “Subpga S.A.C.I.E e I. c/ Estado Nacional (A.N.A.) s/ nulidad de resolución”, fallada en la fecha)”<sup>85</sup>*

b) La segunda controversia sobre la interpretación del tipo infraccional del art. 954 inc c) del C.A. se dio con motivo del Decreto 530/91, que en aquella oportunidad dejó sin efecto la obligatoriedad del ingreso y negociación las divisas provenientes de la exportación, dispuesta por el art. 1° del dec. 2581 del 10 de abril de 1964.

La postura restringida, sostuvo que si ya no existía el deber de ingresar las divisas de exportación, no podía verificarse un ingreso “indebido” de divisas (sea mayor o menor al que correspondiere)<sup>86</sup>.

---

<sup>85</sup> Sin dudas tales argumentos no refutan el siguiente fundamento dado por Sarli en sustento de la posición restringida: “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 esta sosteniendo. Sobre la base absolutamente indiscutible de que la declaración inexacta, en el actual régimen, tanto en operaciones de importación como de exportación sin distingo 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 los 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).” (Sarli, Jorge Celso, “El alcance de la declaración inexacta “punible” en la figura del inc. c) del apartado 1 del art. 954 del Código Aduanero.”, Revista de Estudio Aduaneros, n° 4, pag. 48.)

<sup>86</sup> En ese sentido, dijo Sarli “...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”. (Sarli, Jorge Celso, “El alcance de la declaración inexacta “punible” en la figura del inc. c) del apartado 1 del art. 954 del Código Aduanero.”, Revista de Estudio Aduaneros, n° 4, pag. 49.)

Esta postura fue receptada por el TFN en el plenario YPF<sup>87</sup> donde el voto mayoritario sostuvo que: *"En consecuencia, el supuesto previsto en el inc. c del art. 954 referido al ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, a partir de la fecha de vigencia del decreto mencionado, carece del presupuesto relativo al incumplimiento de un deber legal, consistente en ingresar el importe de divisas que correspondan, ya que en la normativa vigente no "corresponde" ingresar suma alguna, por lo que no puede configurarse un "indebido ingreso de divisas".*" En virtud de ello el TFN estableció la siguiente doctrina plenaria: *"En materia de exportaciones, en tanto dure la vigencia del dec. 530/91, no es de aplicación lo prescripto en el art. 954 ap. 1 inc. c), del C.A..."*.

Ese criterio sentado por el TFN, fue dejado de lado por la CSJN<sup>88</sup> en la causa "Bunge y Born", argumentando lo siguiente:

*"Que, sentado lo que antecede, 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. 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 (confr. Voto concurrente de los jueces Belluscio y Petracchi en el precedente "Subpga", ya citado), como debe apreciarse lo establecido por el inciso c) del citado artículo, cuyo texto, por lo demás, no autoriza una interpretación contraria puesto que se refiere a importes distintos de los que efectivamente correspondieren - 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. (...)* Que con esa comprensión, y a la luz de los alcances que cabe asignar a la norma infraccional en examen -explicitados en los anteriores considerandos- sería

---

<sup>87</sup> TFN en pleno, fecha 23/08/95, en "YPF S.A."

<sup>88</sup> Bunge y Born Comercial S.A. (T.F. 7584 - A) c/ Administración Nacional de Aduanas, sentencia del 11/06/1998, Fallos 321:1614

*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. Consecuentemente, cabe concluir en que la vigencia del decreto 530/91 no obsta a que pueda configurarse la infracción prevista por el art. 954, inc. c, del Código Aduanero, en tanto la eliminación de la obligatoriedad de ingresar y negociar las divisas en un mercado oficial de cambios no impide que puedan producirse las diferencias en los importes pagados o por pagarse desde el exterior a que se refiere dicha norma.”*

Dicha postura fue ratificada luego mediante otro fallo, en el caso “Free Port Importaciones S.R.L.”<sup>89</sup>, esta vez referido a una operación de importación.

Esta jurisprudencia de la CSJN, muy criticada desde la doctrina especializada, perdió relevancia en el año 2001 con el restablecimiento de la obligatoriedad de ingresar las divisas de exportación.

### **3.3. Atipicidad manifiesta ante la inexistencia de Declaración Inexacta**

De lo expuesto hasta ahora, podemos vislumbrar la ilegitimidad de la Instrucción General 2/12, ya que pretende que se sancione al exportador aplicando el tipo infraccional del art. 954 inc c) del C.A., pero prescindiendo del presupuesto central del tipo infraccional, que es la existencia de una declaración inexacta.

Fíjese que la dirección de DGA ordena imputar y condenar por dicha infracción aduanera “*al exportador que no acredite haber ingresado las divisas*”, sin mencionar que ese supuesto hecho debería ser consecuencia de alguna inexactitud en la declaración aduanera.

Es decir, admitiendo por hipótesis que el “no ingreso de divisas” encuadra en el efecto que prevé el inc. c) del art. 954 del CA, para que se pueda tener por configurada tal infracción, “el no ingreso” debió ser causado por una declaración inexacta punible. Sin embargo, ni la Instrucción 2/12 ni los sumarios iniciados en consecuencia, hacen referencia sobre inexactitud alguna de las declaraciones

---

<sup>89</sup> Sentencia de fecha 16/03/1999, en la causa “Free Port Importaciones S.R.L. s/ apelación c/ANA”, en Fallos 322:355.

efectuadas ante DGA con motivo de las operaciones de exportación sumariadas; solo refieren al hecho de no haber acreditado el ingreso de divisas.

En esa inteligencia se ha expresado: *“La jurisprudencia citada en el capítulo VIII del voto que antecede (independientemente de dejar a salvo la opinión de los suscriptos -parcialmente en contrario- acerca de los criterios de esa jurisprudencia) no obsta a lo aquí expuesto, ya que -claramente- ella apunta a los "efectos" (previstos en el art. 954 del CA), que se produzcan o que se pudieran producir de pasar inadvertida la declaración inexacta, como requisitos o condición de punibilidad de dicha inexactitud, **pero es obvio que para ello se requiere, como presupuesto necesario, la declaración inexacta de algún elemento de declaración exigible** (según se vio, inexistente en el caso)”*<sup>90</sup>.

Si realizamos el ejercicio mental de considerar una operación aduanera que cumplió con el ingreso de divisas, y luego a la misma operación le suprimimos el hecho de haber ingresado dichas divisas, concluiremos que en los dos casos la declaración aduanera es la misma, aunque en el primer caso no existiría infracción y en el otro caso sí (según el criterio de la Instrucción General n° 2/12), por lo cual es claro que no se está sancionando una declaración aduanera inexacta, sino un hecho posterior e independiente como es la falta de ingreso de divisas de la exportación concretada.

En ese sentido la CSJN<sup>91</sup> ha señalado: *“Que, por tanto, procede declarar que el art. 954 del Código Aduanero 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”*.

Es decir, claramente la Instrucción General n° 2/12 pretende que se sancione el posterior incumplimiento u omisión de ingresar las divisas, y no una eventual declaración inexacta.

En consecuencia, la aplicación de la sanción prevista en el art. 954 inc c) del CA con prescindencia de la verificación fáctica del elemento nuclear del tipo infraccional

---

<sup>90</sup> TFN, sala G, en J. Leterve S.A. c. Administración Nacional de Aduanas, 09/11/2004, del Voto de los doctores Sarli y Fernández de la Puente, en La Ley Online.

<sup>91</sup> Fallos 315:942

("declaraciones inexactas ante el servicio aduanero"), tal como lo ordena la Instrucción General nº 2/12, significa invariablemente la violación al elemental principio de legalidad que rige en materia sancionatoria.

### **3.4. No afectación del Bien Jurídico Protegido**

En estrechísima relación con lo anterior, cabe remarcar que la CSJN, siguiendo el parámetro hermenéutico de la "intención del legislador" expresada en la Exposición de Motivos del C.A., ha sostenido en varias oportunidades que *"El bien jurídico tutelado en el art. 954, inc. c), del Código Aduanero 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"* (Fallos 315: 929, 315: 942, 325: 786).

En consecuencia es irrefutable que, sin la acreditación de que alguno de los datos informados en las declaraciones aduaneras resulta inexacto o falso, no puede existir afectación -ni cierta ni potencial- del bien jurídico tutelado por el art. 954 inc. c) del CA, aun cuando efectivamente el exportador no hubiera ingresado las divisas cobradas por la operación de exportación objeto de sumario aduanero.

Por lo tanto, sin afectación del bien jurídico tutelado no puede aplicarse una sanción al exportador en función de esa figura infraccional.

### **3.5. Inexistencia de nexo causal entre la declaración aduanera y el ingreso de divisas**

3.5.1. Cotter (h) postula en una interesante publicación<sup>92</sup> que *"el permiso de embarque resulta entonces un documento fundamental para el control de cambios y la información allí detallada es clave en el esquema de seguimiento cambiario. Por lo pronto, las divisas que la autoridad bancaria deberá controlar que ingresen, resultan de la declaración comprometida por el exportador en el correspondiente permiso de embarque..."*. Así, entiende el mencionado autor que la posición arancelaria y el valor de la mercadería declarada en la correspondiente declaración aduanera (inalterable),

---

<sup>92</sup> Juan Patricio Cotter (h), "El Régimen Penal Cambiario. Breves Reflexiones desde la óptica del Derecho Aduanero", Revista nº 20: Segundo Semestre de 2008/ Primer Semestre de 2010, pag. 42.

es gravitante para el régimen cambiario, ya que determina la fecha de vencimiento de la obligación del ingreso de divisas correspondiente, así como también las divisas que corresponden ingresar.

En este punto me permitiré realizar una disquisición conceptual, en tanto que las inconvenientes consecuencias que puede acarrear esa postura no son convalidadas ni por el mismo autor cuando afirma: *“Ahora bien, un error en la declaración en cuanto al valor o la posición arancelaria declarados podrá no justificar la rectificación aduanera, por no cumplirse con los parámetros definidos por el código, y aun así justificar la posición cambiaria del exportador. (...) la autoridad cambiaria debe igualmente analizar estos extremos invocados, dado que si el error en la posición arancelaria o en el valor declarado se encuentran debidamente acreditados, deberá controlar el efectivo ingreso del valor adecuado y en los plazos determinados para la posición arancelaria correcta. (...) El hecho de que una operación no pueda ser rectificadas (por ejemplo por haber sido presentada en forma extemporánea) no implica que la autoridad cambiaria deba exigir el ingreso de un importe no percibido y en un plazo inadecuado.”*<sup>93</sup>

Particularmente, entiendo que el único acto del servicio aduanero ciertamente relevante a los fines cambiarios es el “cumplido de embarque”, ya que determina el inicio del plazo en el cual el exportador debe cumplir con el ingreso de divisas.

La clasificación de la mercadería que contiene la declaración aduanera tiene efectos inalterables solo a los fines aduaneros, pero desde el punto de vista cambiario nada impide probar que la clasificación fue errónea y por lo tanto que el plazo correcto de acuerdo a la correspondiente posición clasificatoria de la mercadería era otro.

Respecto del monto de divisas que debe ingresar el exportador, entiendo que no debe otorgársele virtualidad alguna a la declaración aduanera; salvo el supuesto de que se verifiquen diferencias de calidad o cantidad entre la mercadería declarada y la efectivamente exportada.

---

<sup>93</sup> Juan Patricio Cotter (h), “El Régimen Penal Cambiario. Breves Reflexiones desde la óptica del Derecho Aduanero”, Revista nº 20: Segundo Semestre de 2008/ Primer Semestre de 2010, pag. 45/46.

Estrictamente, la declaración aduanera documenta la operación de exportación, es decir la salida de la mercadería del territorio aduanero, a los fines que la Aduana pueda controlar la mercadería que se exporta, si está sujeta a alguna prohibición y si se han tributado los derechos que pudieran corresponder en su justa medida. Es decir, refiere a la relación Exportador- Aduana.

Sin embargo, la operación de exportación en sí, no es la que genera las divisas que cobra el exportador y que debe ingresar en el MULC, sino la operación comercial subyacente entre el exportador local y el importador extranjero, que generalmente es una compraventa internacional (aunque también podría ser por ejemplo una locación).

El comprobante respaldatorio de la compraventa o locación de la mercadería exportada (que también puede o no estar documentada en un contrato escrito) es la Factura Electrónica de Exportación "E" (cfe. RG 2485/08 AFIP y RG 2758/10) que debe emitir el exportador, y no la declaración aduanera; sin perjuicio, de que a los fines aduaneros, la factura sea "documentación complementaria" de esta.

Sin dudas, es la Factura de Exportación el documento gravitante en el control de cambios de la operación comercial, ya que es el importe total facturado el que debe pagar el importador extranjero y consiguientemente ingresar al MULC el exportador local.

No debe perderse de vista que el exportador debe declarar ante la aduana el valor FOB, FOT o FOR de la mercadería a exportar por cuanto constituye el dato principal para determinar, conjuntamente con los ajustes que se prevén normativamente, el valor imponible del Derecho de Exportación (art. 735/747 del CA) a pagar o garantizar, que en todo los casos debe determinarse en la declaración aduanera, aun cuando la exportación de esa mercadería no estuviera gravada o estuviera gravada sobre la base de precios FOB Oficiales (Art. 750 del CA).

Ahora, el importe de divisas pagado o por pagar por el importador extranjero, puede ser menor -si se pactó por ejemplo bajo condición de venta EXW- o mayor -si se pactó por ejemplo bajo condición de venta DDP- al valor FOB declarado ante el servicio aduanero.

Incluso más. Aun cuando la condición de venta estipulada en la Factura fuera FOB, el servicio aduanero podría desestimar ese importe como base para determinar

el valor imponible y hacerlo sobre otras bases (art. 748); sin embargo, el importe que debe ingresar el exportador no será aquel valor “teórico” determinado por la Aduana a los fines arancelarios, sino aquel pagado o por pagar por el importador extranjero según la factura de exportación, salvo que se demuestre la falsedad ideológica de esta última para lo cual no resulta gravitante la valoración que hace la Aduana (ni mucho menos los “valores referenciales”<sup>94</sup> fijados respecto de determinadas mercaderías).

En igual sentido ha dicho calificada doctrina: *“La negociación de las divisas de la mercadería exportada puede guardar relación únicamente con el precio realmente pagado por la mercadería y no por lo que corresponde determinar de conformidad con lo previsto en los arts. 735 a 744, pues no puede exigirse que se negocie una cantidad de divisas diferente a la efectivamente percibida por la exportación considerada. Unos ejemplos facilitarán la comprensión: -El valor imponible no incluye el importe de los derechos de exportación y demás tributos (art. 737). En cambio, por ejemplo, el total del precio FOB, que sí incluye el importe de los derechos y demás tributos de exportación, debe ser objeto de negociación de divisas (decretos 2581/1964 y 1606/2011, art. 5º). -El valor imponible considera una venta al contado en momento de la valoración, lo que implica descartar el monto de la financiación que pudiera existir. En cambio, las divisas que deben negociarse son las efectivamente percibidas, es decir, las que incluyen el mayor importe que resulta del costo de la financiación acordada.”*<sup>95</sup>

En definitiva, solo podría sostenerse que puede resultar gravitante la declaración aduanera y la –eventual- verificación del servicio aduanero, a fin de cotejar que la cantidad y calidad de mercadería efectivamente exportada se corresponde con la cantidad y calidad de la mercadería facturada.

Es decir, la declaración aduanera no es apta para producir el ingreso desde el exterior de un importe distinto, sino –en todo caso- el egreso de mayor cantidad de mercadería o de distinta mercadería que la que correspondería según lo facturado

---

<sup>94</sup> RG 2716/2009 AFIP y normas complementarias

<sup>95</sup> Alsina, Mario A. y otros, “Código Aduanero Comentado”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, Tomo II, pág. 750.

por el exportador y lo pagado –consecuentemente- por el importador extranjero. Lo único que produce el ingreso de un importe distinto es la factura, que bien podría ser impugnada en cuanto a la mercadería cuya venta documenta con el resultado de la comprobación de diferencia entre lo declarado y lo verificado.

Finalmente, entiendo y reitero que no podría ser tachada de falsa esa factura en cuanto al precio consignado por la mera desestimación que realice la Aduana en el análisis del valor imponible.

**3.5.2.** Esta disquisición conceptual no es meramente académica, ya que resulta importante por dos cuestiones prácticas:

Primero, por cuanto hemos visto en resoluciones donde la Aduana aplica el art. 954 inc. c) por falta de ingreso de divisas, que se esgrime el argumento de que el exportador al formular la declaración aduanera (donde designa el “banco seguidor”) comprometió el ingreso de las divisas no ingresadas. Lo cual es claramente falso.

Y segundo, por cuanto demuestra que –en materia de exportación- la declaración aduanera resulta un medio comisivo inidóneo para producir –cierta o potencialmente- el resultado previsto en el inc. c) del art. 954 del C.A.

Por lo tanto, si las declaraciones aduaneras carecen de aptitud para producir un ingreso u egreso de un importe distinto del que efectivamente correspondiera, aun en el supuesto de que existiera una declaración inexacta, tampoco podría configurarse la infracción del art. 954 inc. c) del C.A.

### **3.6. Imposibilidad de aplicar la Analogía - El no ingreso y el ingreso indebido son hipótesis disímiles**

No obstante todo lo anterior, resta señalar que además de la inexistencia del elemento nuclear del tipo infraccional (Declaración Inexacta), tampoco se verifica la condición prevista en el inc. c) del art. 954 para que la eventual inexactitud en la declaración configure la infracción en cuestión: y es que la misma hubiere producido o pudiese producir el ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere.

El propio Código Aduanero señala en su art. 895 que “en materia de infracciones aduaneras no cabe la incriminación por Analogía”, por lo cual no cabría

otra cosa que concluir que el encuadramiento de la falta de ingreso de divisas en el art. 954 inc. c) del CA resulta abiertamente ilegítima.

Ello en tanto que es evidente que, al pretender subsumir la hipótesis fáctica del “no ingreso de divisas”, en la descripción típica del resultado “ingreso... desde... el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere”, se está incriminando por Analogía, ya que sin dudas el “ingreso de un importe distinto al que correspondía” supone el ingreso de un importe mayor o menor de divisas mediando una declaración inexacta, mientras que el “no ingreso de divisas” es solo eso, la falta de ingreso del importe correspondiente a la operación en cuestión sin mediar declaración inexacta.

### **3.7. La atipicidad del Art. 994 inc. c) del C.A. respecto del ingreso tardío**

La orden de aplicar la figura residual del art. 994 inc c) del C.A. al exportador que haya ingresado las divisas fuera del plazo correspondiente, resulta ciertamente igual o más arbitraria que la de aplicar el art. 954 inc c) a la falta de ingreso de divisas.

En efecto, resulta muy difícil imaginar un argumento serio para sostener que el ingreso tardío de las divisas de exportación “impide o entorpece la acción del servicio aduanero”, siendo que -conforme ya se ha fundamentado largamente- no le compete a la DGA el control sobre el ingreso y la liquidación de divisas por exportación.

Finalmente cabe acotar que probablemente no podamos encontrar una respuesta de la justicia frente a tamaña arbitrariedad, por cuanto la reacción general de los exportadores ante la notificación de la vista en sumarios donde se imputa esta figura es el pago voluntario del mínimo de la multa (\$ 500) con la consiguiente extinción de la acción penal y no registración del antecedente (cfe. art 930 y 932 del C.A.).

### **3.8. Corolario**

De todo lo expuesto podemos concluir que, mediante el pretexto de *“instrumentar un procedimiento que detalle y precise las pautas a seguir para la correcta aplicación por parte de las dependencias alcanzadas respecto de la resolución de los sumarios iniciados por presunta infracción al artículo 954 inc. c)”*, la

DGA instruyó la aplicación del art. 954 inc. c) y el art. 994 inc. c) a hechos no descriptos en dichas normas, violando manifiestamente las expresas disposiciones de los arts. 894 y 895 del C.A.

Lejos de dar pautas para uniformar criterios, la Instrucción General nº 2/12 intenta torcer las figuras infraccionales del C.A. para que se apliquen sanciones ante situaciones de hecho claramente no contenidas en la descripciones típicas.

Sin dudas, no es el fin declarado por la instrucción lo que determina su carácter, sino su propio contenido. Si así lo ha entendido la CSJN<sup>96</sup> refiriéndose a leyes impositivas, mucho más debe entenderse en este caso que estamos ante una mera instrucción que vendría a uniformar criterios de aplicación de normas penales contenida en una ley formal como es el C.A.

Por demás, siendo que en materia infraccional aduanera rige expresamente el Principio de Legalidad (art. 893 C.A.) y la consecuente Prohibición de aplicación analógica de la ley (art. 894 C.A.), y considerando que de forma anterior a la Instrucción en cuestión tales figuras infraccionales no se aplicaron a la falta de ingreso de divisas ni al ingreso tardío y que la normas respectivas del C.A. no sufrieron modificaciones en su redacción, es sencillo colegir que la DGA dictó esa instrucción precisamente porque tales normas no describen esas hipótesis fácticas. Si así no fuera, los jueces administrativos hubieran aplicado anteriormente las sanciones que preven las figuras infraccionales frente a la sencilla comprobación de la falta de ingreso de divisas o su ingreso tardío, sin esperar que se lo ordene una instrucción.

#### **4. Violación a la Defensa en Juicio y al Principio de Culpabilidad**

Sin perjuicio de la manifiesta incompetencia y atipicidad señalada, corresponde también destacar la vulneración de elementales garantías y principios del derecho sancionatorio que provoca la Instrucción en examen.

---

<sup>96</sup> La CSJN ha expresado: "En tal sentido ha expresado el Tribunal que el carácter de aclaratorio que el legislador atribuye a la norma no es suficiente para que el órgano judicial lo reconozca, pues el debido resguardo de la independencia del Poder Judicial y el ejercicio consecuente del control de constitucionalidad de los actos públicos, impiden acatar un mandato que no es más que una reforma legislativa destinada a invadir la esfera propia de los magistrados (Fallos: 234:717 y 307:305)." (Valot, Eduardo Alfredo c/ AFIP - D.G.I. - resols. 23/3/99 y 31/5/99 s/ Dirección General Impositiva, 17/05/2005, Fallos 328:1476)

Fíjese, la Instrucción General nº 2/12 es una norma “de cumplimiento obligatorio” para los funcionarios de DGA (cfe. Anexo I de la Disposición 446/09 AFIP), que ordena “*Imputar y condenar*” por el art. 994 inc c) al exportador que acredite el ingreso de las divisas en forma tardía, y por el art. 954 inciso c) al exportador que no acredite el ingreso de las divisas.

De esa manera, primero, se anula cualquier posibilidad de ejercer eficazmente el Derecho de Defensa que garantiza el “Juicio Previo” (art. 18 CN), convirtiendo al procedimiento de infracción en un mero teatro de legalidad donde el final ya está escrito; y no solo porque la instrucción de “condenar” es obligatoria para los funcionarios de DGA, sino porque además si algún funcionario osara firmar un sobreseimiento o una absolución, dicha decisión debería ser sometida precisamente a la aprobación de la mismísima Dirección de la DGA (cfe. art. 1115 del CA).

Segundo, se incurre en un pre-juzgamiento inadmisibile, que desconoce el Principio de Culpabilidad (consagrado en el art. 902 del C.A.), ya que la Instrucción General nº 2/12 no contempla la posibilidad de absolver al exportador que demuestre que no ingresó las divisas o que las ingresó tardíamente –por ejemplo- debido al incumplimiento o demora del importador extranjero.

## **5. La respuesta de la Jurisprudencia**

Recientemente la jurisprudencia ha comenzado a pronunciarse sobre las multas aplicadas a exportadores como consecuencia de la Instrucción General nº 2/12. Veamos.

**5.1.** En el caso “*El Matrero*”<sup>97</sup>, donde las divisas si habían sido ingresadas aunque no registradas por el BCRA, la Sala IV de la CNACAF decidió declarar la nulidad de la multa aplicada por Aduana en aplicación de la Instrucción General 2/2012, considerando, en lo que aquí importa, que no se advertía cuáles de los elementos exigibles de la declaración resultaron falsos o inexactos y que la entrada en vigencia

---

<sup>97</sup> “EL MATRERO SA c/ EN – AFIP – Resol16-VIII (Expte 14829-3/09) y otro s/ Dirección General de Aduanas”, Expte. Nº 35.866/2012/CA1, fallo de fecha 16/04/2015.

de la Instrucción General Nº 2/2012 fue posterior a los hechos que dieron origen al proceso.

Así textualmente expresó: *“En primer lugar, cabe señalar que del examen de las actuaciones no se advierte cuáles de los elementos exigibles de la declaración resultaron falsos o inexactos como para evidenciar la falta. Ello es así, en tanto el servicio aduanero no cuestionó el valor declarado o precio. Además, tampoco demostró la existencia del concreto efecto lesivo que exige la norma para que se verifique la acción típica. (...)”*<sup>98</sup> Que, a todo evento no es ocioso agregar, con relación a la Instrucción General Nº 2/2012 citada y considerada en la resolución condenatoria, que su entrada en vigencia fue posterior a los hechos que dieron origen al presente proceso.”<sup>98</sup>.

5.2. Por su parte, las Salas “E” y “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, se pronunciaron en los casos “ATANOR S.C.A.”, declarando la incompetencia de la DGA para entender sobre la cuestión relativa a la obligación de ingresar divisas por exportación de mercaderías.

La riqueza de los fundamentos otorgados en ambos casos, ameritan la transcripción de los principales argumentos esgrimidos.

5.3. El caso decidido por la Sala F<sup>99</sup>, se apoya fundamentalmente en el voto del Dr. Christian M. González Palazzo al que adhieren -en lo sustancial- los votos de los Dres. Ricardo Xavier Basaldúa y Pablo A. Garbarino.

El voto mencionado postula la incompetencia de la DGA esgrimiendo los siguientes argumentos:

*“Que de las normas que regulan la actividad y facultades de los mencionados organismos, no surge disposición alguna que otorgue al Administrador Federal de la Administración Federal de Ingresos Públicos o al*

---

<sup>98</sup> Esta sentencia quedó firme al desestimar la CSJN el Recurso extraordinario interpuesto por la DGA, mediante resolución de fecha 06/10/15.

<sup>99</sup> “ATANOR S.C.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente nº 34.282-A, Salas “E”, Resolución del 07/04/2015.

*Director General de la Dirección General de Aduanas facultades de control sobre el régimen cambiario.*

*Que, sin embargo, dicha facultad se encuentra prevista en las leyes 20.539 y 19.359, de las cuales resulta que es el B.C.R.A. la entidad que debe controlar el cumplimiento de la obligación del ingreso de las divisas por operaciones de exportación de productos nacionales en el Mercado Único y Libre de Cambios, detectar su incumplimiento e instruir el sumario correspondiente.*

*Que por ello, y a diferencia de lo sostenido por la demandada, en el esquema de nuestro ordenamiento jurídico las facultades de fiscalización y control sobre el mercado cambiario y el ingreso de divisas, recaen en cabeza del Banco Central.*

*Que, tomando en consideración las "pautas operativas" establecidas por la Dirección General de Aduanas mediante la Instrucción General n° 2/2012, se puede aseverar que mediante el dictado de la misma el servicio aduanero se arrogó facultades que le son ajenas a las previstas en el ordenamiento normativo vigente.*

*Sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, cabe destacar que, 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 este supuesto -falta de ingresos de divisas producto de una exportación o no ingreso del contravalor de una operación- se corresponde a una operación de cambio, y es el elemento determinante para configurar un ilícito cambiario, conforme el art. 1 de la ley 19.359. Al respecto, en fecha 18/6/14 la Sala "A" de la Cámara Penal Económico sostuvo en la causa "S. S.A., A. U., M. LUIS SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.144" que cuando se le atribuye a los exportadores el incumplimiento del deber, impuesto por la autoridad monetaria, de ingresar y liquidar por el mercado de cambios las divisas provenientes de sus exportaciones, dicha omisión constituye una infracción a la ley de Régimen Penal Cambiaria que se encuentra contemplada en las reglamentaciones del B.C.R.A. con las que se complementa la norma penal establecida por la ley 24.144 (modificatoria de la ley 19.359).*

Esta postura fue la sostenida in re "Eudeba" del 28/11/84 (registro 407/84) mediante la cual dicho fuero entendió que "Es indudable que el decreto 2581/64 está involucrado en la delimitación señalada pues sus normas atañen precisamente al ingreso, egreso y negociación de divisas. De ellas importa en particular al caso sub litem el art. 1° referido a la exportación de productos nacionales que impone a los exportadores determinados deberes cuya transgresión es lo que, en el caso, configuraría la infracción cambiaria (...) Del análisis de texto del citado art. 1° del decreto surge que tales deberes serían de tres especies: a) De ingresar al país el "contravalor" en divisas de lo exportado; b) De negociarlo en el mercado único de cambios; c) De hacerlo en determinados plazos..."

Que, asimismo, la liquidación de divisas es una actividad posterior a la declaración aduanera y a la operación de exportación y, en consecuencia, su fiscalización resulta ajena a la competencia del servicio aduanero, cuyas facultades no abarcan el control sobre el ingreso y egreso de divisas, de conformidad con el ordenamiento normativo vigente.

Al respecto, la CSJN en el fallo "Legumbres S.A. y otros s/ contrabando" ha sostenido que "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 t. o. 1982), 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 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 "...tampoco puede considerarse como propio de la función aduanera el ejercicio de todas las facultades de policía económica que competen al Estado."

Que, como ya fuera analizado, de acuerdo al esquema previsto en nuestro Código Aduanero y al Dto. 618/97, 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. Esta función difiere notablemente

*del control sobre el ingreso o egreso de las divisas que implican la contraprestación a la salida de mercaderías del territorio aduanero (exportación), que en el esquema del ordenamiento jurídico nacional es función del B.C.R.A., como ya se señalara.*

*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. (...)*

*Que, conforme surge de la documentación obrante en el expediente administrativo, la conducta bajo análisis resulta posterior a esta declaración y tiene que ver con la falta de liquidación (total o parcial) de las divisas, ajeno a la competencia del servicio aduanero. En consecuencia, la misma no debiera ser encuadrada dentro del ámbito infraccional aduanero.”*

Una vez sentada la incompetencia de la DGA, el voto del Dr. González Palazzo realiza una valiosa y fuerte crítica contra la Instrucción General que ordenó sancionar “aduaneramente” la falta de ingreso de divisas. En ese sentido señala:

*“Ahora bien, estimo pertinente hondar en el análisis de la Instrucción General N° 2/2012 de la DGA, sustento normativo esgrimido por el personal preventor para dar curso a la presente investigación infraccional . En la inteligencia del razonamiento que vengo exponiendo, entiendo que 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.*

*Entendamos, la entonces titular de la DGA al dictar esa “instrucción general”, adecuando equivocada y desacertadamente el tipo infraccional a la*

*conducta finalmente reprochada, se avoca una competencia asignada por la Ley 19.359 al B.C.R.A., tal como vengo sosteniendo a lo largo del presente voto.*

*Resulta de una inusitada gravedad que se utilicen herramientas técnicas de ínfima jerarquía normativa, como resulta ser una "instrucción general" para habilitar tal avocación, pero mucho más lo es si ese instrumento obliga a los funcionarios actuantes a "imputar y condenar" a quien resulte hipotéticamente autor material de la conducta que se pretende reprochar. Es palmariamente violatorio del derecho al debido proceso, del principio de legalidad y demás normas que en ese sentido prevé nuestra Constitución Nacional y los tratados internacionales que la integran por aplicación del art. 75, inc. 22 dejar al administrado en un limbo jurídico que no respeta el derecho de defensa en juicio, adonde cualquier funcionario del Estado puede arrogarse unilateralmente la calidad de "juez natural" reinando así el autoritarismo despótico, que no podemos permitir ni mucho menos avalar con el silencio.*

*Desconozco las razones que motivaran el origen a esa "instrucción general", génesis de una discusión sobre una temática harto clara para quien suscribe -pues excede el marco de mis facultades jurisdiccionales- pero como lo dije, no puedo ni debo omitir expresarme sobre una norma cuya redacción excede lo poco feliz y su procedencia resulta de dudosa legalidad.*

*¿Podemos hablar de "afianzar la justicia" y "derecho de defensa en juicio" si se dispone "imputar y condenar" a quien se pretende sancionar sin escucharlo previamente, tal como lo establece la I.G.02/12?*

*Indudablemente no, y toda norma que en tal sentido lo proponga debe ser quitada de raíz de nuestro ordenamiento, pues se encuentra en una franca colisión con los citados preceptos constitucionales, básicos e indisponibles."*

*En razón de esto, el voto en análisis propone librar un oficio al Sr. Administrador Federal de la Administración Federal de Ingresos Públicos para requerirle "que, en uso de las competencias legalmente conferidas, analice la factibilidad de DEJAR SIN EFECTO la Instrucción General DGA N° 02/2012 evitando así el innecesario y perjudicial dispendio jurisdiccional que implica su vigencia, generando por su invalidez costas que soportaría exclusivamente el*

*Estado empobreciendo las arcas públicas por las que deben velar quienes tienen como primaria esa misión”*

Si bien el voto del Dr. Pablo Garbarino, adhiere al voto del Dr. González Palazzo, también agrega sus propios argumentos.

Así señala que: *“si bien al resolver la causa “Ángel Estrada y Cía. S.A. c. Secretaría de Energía y Puertos” (Fallos: 328:6519 la Corte Suprema consideró que el principio constitucional de defensa en juicio previsto en el art.18 de la Constitución Nacional y la prohibición al Poder Ejecutivo de ejercer funciones judiciales -art. 109-, quedan a salvo “siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos entre particulares hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad esté asegurada, el objetivo económico y político considerado por el legislador para crearlos sea razonable y sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente.”, no es posible concluir, en nuestro supuesto, que la Instrucción General (DGA) Nro. 2/2012 satisfaga aquel recaudo, por cuanto no puede predicarse que cumpla con el estándar de tener independencia e imparcialidad asegurada, cuando justamente es la propia AFIP-DGA la que debe “instruir” y “condenar” al exportador ante el ingreso tardío (art. 994, inc. c) del C.A.) o ante la falta de acreditación del ingreso de divisas (art. 954, art. 1, inc. c) del C.A.).”*

Luego el Dr. Garbarino agrega: *“Se evidencia así que el control llevado a cabo por la Sección “R” de la Aduana de San Pedro se orientó a detectar aquellas empresas que no habían liquidado aún en el Mercado Libre y Único de Cambios las divisas provenientes de exportaciones y que, en virtud de ello, los hechos por los que se promovió la denuncia contra la firma exportadora se limitaron al incumplimiento en el ingreso y liquidación de las divisas, hechos que difieren de aquel los que conforman el presupuesto fáctico de la infracción enrostrada y que, en sí mismos, exceden el concepto de control aduanero, por lo que tampoco podrían configurar prima facie ninguna otra infracción aduanera.*

*Sin embargo, y como quedara de relieve, en ocasión de decretar la apertura del sumario el Administrador de la Aduana de San Pedro delimitó los hechos de un modo distinto, al señalar que la recurrente había efectuado una*

*declaración inexacta al obligarse en la declaración comprometida al ingreso de divisas "...mediante el banco interviniente declarado en el campo opciones de la declaración detallada..."*.

*Esa misma línea argumental fue seguida en la resolución en recurso aunque de un modo más genérico, sin especificar de qué modo o mediante que elemento de la declaración comprometida la firma exportadora había asumido el compromiso de ingresar y liquidar las divisas en el sistema financiero nacional.*

*Ha de advertirse que la no agregación de la solicitud de destinación conteniendo la declaración comprometida, ni copias o impresiones de pantalla del SIM hacen suponer que se trata de meras afirmaciones dogmáticas que no tienen asidero en la realidad y que apuntan a forzar los hechos del caso para ser capturados por la norma aduanera, forzando así la competencia del servicio aduanero. Nótese que, más allá de lo que se manifestara en el auto de apertura del sumario, no existe opción alguna en el SIM que conduzca a que el exportador se comprometa en la declaración aduanera al ingreso y/o liquidación de las divisas (ver Anexo XVI de la RG AFIP 1452/03).*

*En definitiva, en el caso de autos el verdadero hecho punible resultó ser la falta de ingreso y liquidación de las divisas provenientes de la exportación documentada al amparo del PE n° 08-060-EC03-000501-B, tal como se desprende de todo el trámite del sumario, tratándose de una conducta cuya persecución se encuentra en cabeza de otra agencia del Estado, vale decir, el Banco Central de la República Argentina, por imperio de la Carta Orgánica de aquel organismo y de la Ley Penal Cambiaria, tal como fuera pormenorizadamente analizado en el voto del Dr. González Palazzo.*

*Por lo demás, aún cuando supusiéramos que existió una diferencia entre lo declarado y lo comprobado -cosa que a criterio del suscripto no ocurrió en autos-, en el análisis de la tipicidad de la conducta, nos hubiéramos encontrado con otras vallas infranqueables: una relacionada a la imposibilidad de que, en caso de que existiera la posibilidad de asumir ese compromiso en la declaración comprometida, no se estaría empleando la función informativa del lenguaje. En definitiva, su expresión de voluntad no puede ser tachada de falsa, sin perjuicio de que el declarante pueda o no cumplir con el compromiso asumido. La otra*

valla infranqueable estaría vinculada a la imposibilidad de que de esa "declaración" produjere o hubiere podido producir un ingreso de divisas distinto del que correspondiere".

5.4. El caso resuelto por la Sala "E"<sup>100</sup> se fundamentó en el voto de la Dra. Cora M. Musso (al que adhirió el Dr. Ricardo Xavier Basaldúa en su carácter de Vocal Subrogante de la Vocalía de la 15ª Nominación), que en lo sustancial señala:

*"Que con relación a la incompetencia de la aduana para imputar la infracción de declaración inexacta por la falta y /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 CA 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.*

*Que, 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).*

*Que el art. 954 inc. c) del CA sanciona en lo que aquí interesa, 'al que para cumplir una operación 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 el ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere'.*

*Que la CSJN en la causa "Subpga 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*

---

<sup>100</sup> "Atanor S.C.A c/Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación"; Expte. N° 34.738-A, Resolución de fecha 15/05/15.

*efectuar el servicio aduanero. Ello se 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”.*

*Que en el ámbito aduanero la infracción tipificada en el inc. c) del art. 954 del CA 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 tiene 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 19359 "Ley de Régimen Penal Cambiario, texto ordenado 1995"(Dto 480/95).*

*Que 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 practicas el órgano que ejerce ese control 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, el derecho penal aduanero solo puede tomar en consideración aquellas funciones específicas de la actividad aduanera.*

*Que 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" N° 3473 (BCRA) y emitir constancia del cumplimiento del exportador o denunciarlo ante el Banco Central.*

*Que 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."*

## VI. La Instrucción General 07/12 (DGA)

---

### 1. La instrucción de bloquear los reintegros aduaneros

Con fecha 02/03/12, y en el mismo contexto de las distintas medidas adoptadas por el Gobierno Nacional con el objeto de extremar el control de cambios, la Directora General de la DGA también dictó la Instrucción General N° 7/12 (DGA).

Allí se estableció que la Subdirección General de Sistemas y Telecomunicaciones de la AFIP recibiría un listado conteniendo la individualización por CUIT de los exportadores que, a la fecha del último reporte del BCRA, se encuentren en situación de "incumplido reportado" o "vencido sin cumplido reportado" con relación al ingreso y liquidación de divisas de sus operaciones de exportación, a los fines que *"se genere un Bloqueo Informático por CUIT que impida a cada una de las empresas incluidas en el listado en cuestión, percibir reintegros aduaneros por exportaciones que realicen, hasta tanto regularicen ante el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA la totalidad de las operaciones que motivan el bloqueo"*. Y que a partir de las actualizaciones sistémicas que realice el BCRA, la AFIP procedería a generar las altas y bajas del listado correspondiente al bloqueo.

Dicho listado, según dispone la instrucción general, debía ser publicado en el Boletín Oficial de la Rep. Argentina.

Esto último nunca ocurrió, ya que directamente se aplicaron los bloqueos sobre cada empresa, publicándose luego un listado solamente en el sitio web de AFIP<sup>101</sup>.

### 2. El ingreso de divisas como condición de los reintegros de exportación

2.1. El Código Aduanero, en la sección X, sobre "Estímulos a la Exportación", define el Régimen de Reintegros como *"aquel en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería"* (art. 825

---

<sup>101</sup> <http://www.afip.gob.ar/genericos/novedades/documentos/listadodeexportadores.pdf>

del C.A.). En los mismos términos lo define la Ley nº 23.101 de promoción de las exportaciones.

Debe tenerse presente en todo momento que el instituto de los reintegros ha sido consagrado –como otros estímulos- para favorecer la actividad exportadora, ya que es indudable que la devolución –total o parcial- de tributos que se imponen en el orden interno *“gravita directa o indirectamente en el costo de las mercaderías de exportación, con lo cual se facilita la concurrencia de las manufacturas nacionales a los mercados extranjeros a precios mas competitivos”*<sup>102</sup>

Conviene agregar que el Código Aduanero (y la Ley nº 23.101) no contiene un régimen concreto de Reintegros (ni de Drawback ni de Reembolso), sino que solo fija principios rectores bajo los cuales faculta al Poder Ejecutivo Nacional para establecerlos.

**2.2.** Así, luego de entrar en vigencia el Código Aduanero, el Poder Ejecutivo Nacional, mediante el Decreto nº 1555/1986, estableció un nuevo régimen de reintegros para los exportadores, que vino a remplazar al del Decreto nº 3255/1971 que había estado vigente hasta ese entonces.

En lo que aquí interesa, el Decreto nº 1555/1986, estableció en su art. 10 que: *“El Banco interviniente procederá a pagar a los exportadores los importes que resulten (...) siempre que previamente se hayan negociado las divisas correspondientes”*.

Este requisito fue dejado de lado por el Decreto nº 530/91 cuando, al suprimir la obligatoriedad del ingreso y negociación de divisas dispuesta por el decreto 2581/1964 (art. 1), dispuso también *“dejar sin efecto lo dispuesto por el art.10 del dec. 1555 de fecha 4 de setiembre de 1986, sobre ingreso y negociación de divisas para el acceso al sistema de devolución de tributos establecido en el mismo”* (art. 4).

Más aun, luego, el Decreto 1555/1986 fue derogado expresamente por el Decreto nº 1011/1991<sup>103</sup> (modificado por el Decreto 235/1993<sup>104</sup>), mediante el cual se reguló el régimen de reintegros que aun hoy continua vigente.

---

<sup>102</sup> Alsina, Mario A. y otros, “Código Aduanero Comentado”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, Tomo III, pág. 39.

<sup>103</sup> Decreto 1011/91. Art. 15: Derógase el Decreto Nº 1555/86

**2.3.** Como ya se explicó, superada “la década del 90”, se repuso la obligatoriedad de ingresar y negociar las divisas provenientes de las exportaciones mediante el Decreto nº 1606/01, que textualmente estableció: “*Derógase el Decreto Nº 530/91, restableciéndose la vigencia del Artículo 1º del Decreto Nº 2581/64 y del Artículo 10 del Decreto Nº 1555/86*” (art. 5).

Sin embargo, no se modificó el art. 15 del Decreto nº 1011/1991 que expresamente derogó el Decreto Nº 1555/86.

Es decir, que actualmente se encuentran “vigentes”, por un lado, el Decreto nº 1606/01 que “restablece” la vigencia del art. 10 del Decreto nº 1555/86, y por otro lado, el Decreto nº 1011/1991, que deroga el Decreto nº 1555/86.

**2.4.** En ese marco, luego de que el BCRA dictara la Comunicación A 3473, estableciendo que, a partir del 11/02/02, “los cobros de exportaciones de bienes y servicios (...) deberán ser liquidadas en el Mercado Único y Libre de Cambios”, la AFIP dictó la RG 1281 (15/5/2002) por la cual dispone la creación de una herramienta de consulta en su página web, para que las entidades bancarias y el BCRA puedan visualizar las destinaciones de exportación registradas en la aduanas con embarque cumplido, a fin de que tales entidades determinen el cumplimiento de las obligaciones concernientes a la negociación de las correspondientes divisas, exigida por la citada comunicación del BCRA (art. 1).

Seguidamente la mencionada resolución general, en clara demostración del convencimiento estatal de la plena vigencia del art. 10 del Decreto nº 1555/86, estableció que al momento de la oficialización de los permisos de embarque se genere un bloqueo informático, relacionado con las obligaciones relativas a la negociación de las divisas, que interrumpa la secuencia del trámite conducente al pago al exportador de los Beneficios a la Exportación (art. 2).

Y que esos bloqueos sobre cada destinación subsistan hasta tanto el BCRA informe a la AFIP la conformidad respecto al cumplimiento por parte del exportador

---

<sup>104</sup> A partir del Decreto 235/93, que sustituyó el art. 6 del Decreto 1011/91, quedó en cabeza de la ex ANA –hoy DGA– la función de pagar los reintegros que hasta ese momento cumplía el “Banco interviniente”.

de la negociación de las divisas, dando lugar así al levantamiento del impedimento para los pagos de los conceptos bloqueados por ese motivo (art. 3).

**2.5.** De esa manera, el pago de los reintegros quedó sujeto –además de otros requisitos- al previo ingreso y liquidación de las divisas correspondientes a cada operación de exportación por la cual el propio sistema liquida el reintegro pertinente.

Es decir, más allá de la dudosa vigencia del art. 10 del Decreto 1555/86, el régimen de reintegros –por aplicación de la RG 1281 AFIP- se desarrolló durante 10 años de la misma forma: cada destinación de exportación cumplida, requería que el BCRA informe la conformidad respecto del ingreso y liquidación de divisas, para que el sistema habilite –en cuanto a este requisito- el reintegro correspondiente. Por el contrario, las destinaciones de exportación en situación de “incumplido reportado” o “vencido sin cumplido reportado”, se encontraban imposibilitadas de generar los reintegros correspondientes (más allá de las consecuencias sancionatorias que podían derivar en el marco de la ley 19.359).

Ahora, con la Instrucción General nº 7/12, la situación de “incumplido reportado” o “vencido sin cumplido reportado” de una operación de exportación significa un impedimento para percibir ya no el reintegro correspondiente a esa operación “incumplida”, sino todos los reintegros de las operaciones registradas o a registrar por el exportador.

Es decir, que el exportador que tenga al menos un permiso de embarque incumplido respecto al ingreso de divisas se encuentra impedido de cobrar todos los reintegros que posee a su favor, incluso aquéllos relativos a las destinaciones por las cuales el BCRA informó el cumplimiento del ingreso y liquidación de divisas.

**2.6.** Así desde el 02/03/2012, todos los exportadores que registran aunque sea un permiso de embarque en estado de “incumplido reportado” o “vencido sin cumplido reportado”, vienen sufriendo el “Bloqueo Informático” creado por la Instrucción General 07/12 (DGA), que le imposibilita cobrar los reintegros de exportación pendientes, tanto por operaciones anteriores como posteriores a dicha medida.

Tal situación puede avizorarse en la pantalla "Sanciones" del servicio web de AFIP "Mis Operaciones Aduaneras", como así también en el listado publicado en la página web de AFIP<sup>105</sup> (aunque según la Instrucción General 07/12 debía publicarse el Boletín Oficial).

Además en el momento que se dispuso esta medida, también se redujeron drásticamente los plazos dentro los cuales se exigía el ingreso de divisas (aunque recientemente fueron nuevamente ampliados, tal como se reseñó en el capítulo II), por lo que eran aún mayores las probabilidades de que se generará el reporte de "incumplido" y el consecuente bloqueo que impide percibir todos los reintegros aduaneros pendientes.

**2.7. El Bloqueo Informático ordenado por la Instrucción General 7/12, ha provocado que todas las firmas que figuran en el listado publicado por la AFIP se encuentren excluidas no solo de toda posibilidad de percibir suma alguna por parte de la DGA en concepto de reintegros de exportación, sino también de compensarlos o afectarlos al pago de deuda tributaria en el marco de la RG 1639/2004.**

Por lo tanto, resulta fácilmente imaginable el desequilibrio generado en la ecuación económica financiera de cualquier exportador a partir del Bloqueo de la Instrucción General nº 7/12, pudiéndose encontrar en la absurda situación de acumular ante la AFIP, créditos a favor por reintegros devengados y deudas en contra por obligaciones tributarias que no puede compensar.

### **3. La motivación de la Instrucción nº 7/12 – Confusión conceptual**

Sentado lo anterior, cabe ahora referirse a los motivos que esgrimió la DGA para dictar la instrucción en análisis.

Primero refiere <<a la existencia de una importante cantidad de destinaciones de exportación, en situación de "incumplido reportado" o "vencido sin cumplido reportado">>, "conforme la información que periódicamente remite el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA."

---

<sup>105</sup> <http://www.afip.gob.ar/genericos/novedades/documentos/listadodeexportadores.pdf>

Seguidamente menciona a la Instrucción General 02/12 (analizada en el capítulo V), y agrega que *“oportunamente se ha comunicado de tal situación al Organismo mencionado, proporcionándole los listados de las empresas incumplidoras, a los fines de su competencia”* (lo cual es absurdo cuando anteriormente señaló que es el BCRA el que le remite la información), *“ya que tales incumplimientos generan importante riesgo para la renta fiscal y una conducta atípica de los administrados frente a sus obligaciones contraídas al momento de registrar la operación de exportación, la cual debe ser protegida por la DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS.”*

Con estas expresiones, la DGA demuestra que su ilegítima actuación está basada en una concepción equivocada, ya que el ingreso de divisas por exportación no constituye una obligación tributaria sino cambiaria, donde lo que está en juego no es la recaudación fiscal, sino el equilibrio de la balanza de pagos.

Como ha dicho la doctrina<sup>106</sup>, si bien la transferencia obligatoria de divisas que deben realizar los exportadores puede implicar la transferencia de riqueza al Estado (sobre todo si existe un mercado oficial y un mercado paralelo de cambios), cuando dicha transferencia *“se materializa sin que exista un hecho imponible, sino a través de una operación cambiaria, no constituye un tributo sino una obligación cambiaria”*

Cabe subrayar entonces que la obligación de ingresar y liquidar las divisas de exportación no es un *“deber impuesto”* por el ordenamiento aduanero ni impositivo, sino por el Régimen Cambiario Vigente (Decreto 2581/64 art. 1, Decreto 1606/2001 art. 5, Com. A 3473 BCRA pto. 1) que cuenta con su propio ámbito de punición en la Ley Penal Cambiaria n° 19.359 t.o. 480/1995 [art. 1 inc. e) y f)], y donde el BCRA es el único órgano competente para la fiscalizar su cumplimiento (cfe. art. 29 inc. b) de la ley 24.144 y art. 5 de la ley 19.359).

---

<sup>106</sup> Gotlib, Gabriel López y otros, *“Relación entre norma cambiarias y normas impositivas”*, publicado en PET, 08/08/2003 - 10, disponible en La Ley Online

#### **4. Ilegalidad y Arbitrariedad manifiesta del bloqueo instrumentado por la Instrucción General nº 7/12**

##### **4.1. Violación al principio de legalidad formal - incompetencia**

Más allá de todo lo ya expresado en relación a la incompetencia de la DGA sobre la materia cambiara, seguidamente se aportaran más argumentos que demuestran que la Directora General de DGA carecía de facultades para dictar una norma como la que contiene la Instrucción General nº 7/12 (DGA), lo que determina con elocuencia la ilegitimidad e inconstitucionalidad de la misma, como así también de los Bloqueos aplicados en consecuencia.

##### **4.1.1. El carácter sancionatorio del Bloqueo por CUIT**

**4.1.1.a.** El bloqueo por CUIT que instituye la Instrucción en cuestión es sin dudas una sanción “automática”, que se aplica frente a la situación fáctica de que el exportador registre por lo menos una operación de exportación (anterior o posterior a la Instrucción), en estado de “incumplido reportado” o “vencido sin cumplido reportado” respecto al ingreso y liquidación de divisas exigido.

La naturaleza sancionatoria o punitiva del Bloqueo aplicado directamente sobre tales exportadores, surge claramente de dos elementos:

- ✓ Por un lado, de la propia Instrucción General nº 7/12, ya que en su Introducción expresa: “Considerando lo expuesto, corresponde a esta Dirección General de Aduanas tomar medidas que desalienten este tipo de conductas”; de allí se desprende que el Bloqueo que implementa dicha norma –usando palabras de la CSJN- “tiende a prevenir y reprimir la violación de las disposiciones pertinentes, por lo que no resulta controvertida su naturaleza represiva, la que no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en percepción.” (Fallos 308:2043). En este mismo sentido se ha pronunciado el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros mediante una nota presentada ante la

DGA con fecha 10/07/12, y que se encuentra a disposición en su sitio web<sup>107</sup>.

- ✓ Y por otro lado, de forma explícita, de la misma instrumentación que le ha dado la AFIP-DGA, ya que el Bloqueo es cargado en la pantalla "Sanciones" del servicio web de AFIP "Mis Operaciones Aduaneras" al que accede cada exportador mediante clave fiscal; lo que sin dudas, constituye un reconocimiento del organismo.

**4.1.1.b.** El principio "*nullum crimen, nulla poena, sine previa lege poenale*" consagrado en el art. 18 de la C.N. y en los Tratados de Derechos Humanos incorporados en el art. 75 inc. 22 de la CN, no solo exige la existencia de una norma general previa (con la doble precisión de los hechos punibles y las penas aplicables) sino que además "esta debe emanar de quien está investido del poder legislativo" (CSJN Fallos 312:1920).

Nuestro esquema constitucional, atribuye al Congreso Nacional la facultad de legislar en materia aduanera (art. 75 inc. 1 CN), cambiaria (art. 75 inc. 11 CN) y penal (art. 75 inc. 12 CN), con la prohibición de delegarla en el Poder Ejecutivo (art. 76 CN)

En virtud de ello, no pueden existir dudas que la determinación del ámbito de punición tanto de cuestiones aduaneras como cambiarias, corresponde a la exclusiva competencia del Congreso de la Nación; por lo cual, resulta manifiesta la ilegitimidad de la Instrucción nº 7/12 dictada por la Directora de DGA, al venir a instaurar una sanción (bloqueo de reintegros aduaneros) a los exportadores que registran incumplimientos al régimen cambiario.

**4.1.1.c.** En la misma línea, debemos señalar que el Bloqueo de pago que establece la Instrucción nº 7/12, se deriva inexorablemente del supuesto incumplimiento al régimen cambiario que regula la obligatoriedad de ingresar y liquidar las divisas provenientes de las exportaciones (Decreto 1606/2001 art. 5, Decreto 2581/64 art. 1, Com. A 3473 BCRA pto. 1).

---

<sup>107</sup> <http://www.iaea.org/global/img/2012/09/Nota-IAEA-IG-2012.pdf>

Por lo tanto, es evidente que la Instrucción cuestionada es una norma sancionatoria de naturaleza cambiaria, y no aduanera.

Frente a ello, resulta aun mas patente la inconstitucionalidad de la Instrucción General nº 7/12, desde que la DGA no tiene siquiera facultades reglamentarias ni de fiscalización en materia cambiaria, conforme ya fuera analizado en el capítulo IV.

#### **4.1.2. La regulación de los reintegros es facultad (delegada) del PEN**

**4.1.2.a.** Si hipotéticamente no aceptáramos que la Instrucción General nº 7/12 establece una sanción de naturaleza cambiaria, tendríamos que considerar dicha instrucción como una norma que vino a introducir ilegítimamente una modificación en el régimen de reintegros de exportación.

Como se explicó antes, mediante el art 10 del Decreto 1555/86 ("restablecido" en su vigencia por el Decreto 1606/01), se implantó como requisito para el pago de los reintegros: "*que previamente se hayan negociado las divisas correspondientes*" a cada operación de exportación por la cual se cobraría el reintegro.

Tal exigencia, por cierto razonable, bien pudo ser establecida por el PEN, en tanto que, aun cuando se implementó mediante un Decreto de Necesidad y Urgencia, el Código Aduanero -como ya se dijo- en su art. 829 faculta al Poder Ejecutivo para implementar los regímenes de reintegros, estableciendo los requisitos y condiciones pertinentes, pudiendo además delegar tales facultades en el Ministerio de Economía (tal como lo hizo respecto de algunas cuestiones en el art. 4 del Decreto 1011/91).

**4.1.2.b.** Ya se dijo también, que la supuesta vigencia de la exigencia del art. 10 del Decreto 1555/86, descansa en el art. 5 Decreto 1606/01, que derogó el Decreto nº 530/91, que a su vez 10 años antes había dispuesto "*dejar sin efecto lo dispuesto por el art.10 del dec. 1555 de fecha 4 de setiembre de 1986, sobre ingreso y negociación de divisas para el acceso al sistema de devolución de tributos establecido en el mismo*" (art. 4).

Sin embargo, nunca se derogó el art. 15 del Decreto nº 1011/1991, que luego del Decreto nº 530/91, estableció expresamente la derogación total del Decreto 1555/1986.

Tal situación tiene el aditamento de que el Decreto nº 1011/91 es precisamente el que regula el régimen de reintegros de exportación aun hoy vigente, por lo cual es la norma específica en la materia; lo que podría llevar a deducir que, por imperio de su art. 15, no resulta aplicable al régimen de reintegros la exigencia que fijaba el art. 10 del Decreto 1555/86.

De todas formas, si se entendiera lo contrario, el previo ingreso de divisas que exigía el art. 10 del Decreto 1555/86 como condición para el pago de reintegros, solo se refería y afectaba a cada destinación en particular.

**4.1.2.c.** Dicho lo anterior, es indudable que en ese confuso marco normativo, la DGA nunca tuvo competencia para disponer la aplicación de un “Bloqueo Informático” que impida percibir todos los reintegros a favor del exportador, ante la existencia de -por lo menos- un incumplimiento al deber de ingresar y liquidar divisas.

En ese sentido, si no la consideráramos una sanción, la medida instaurada por la Instrucción General nº 7/12 significaría la ilegítima modificación del Régimen de Reintegros establecido por Decretos del PEN (Decreto 1011/91 y Decreto 1606/01 art. 5).

Ello, por cuanto dicho régimen es fruto del ejercicio de facultades delegadas en el C.A. (que hoy podría ser puesta en tela de juicio a tenor del art. 76 de la CN y del precedente “*Camaronera Patagónica*”<sup>108</sup>) y solo podría ser modificado por normas de la misma o mayor jerarquía.

Cabe agregar que el Bloqueo Informático por CUIT sobre los reintegros, no está contemplado en el Código Aduanero (que para las infracciones prevé como sanciones posibles la multa y el comiso) ni en las normas reglamentarias dictadas por el PEN.

Por demás, es claro que tal medida no se condice con la intención de “instrumentar un régimen operativo ágil, dotado de un sistema automático de reintegro” que inspiró el dictado del Decreto 1011/91.

---

<sup>108</sup> CSJN, Sentencia del 15/04/2014, en “*Camaronera Patagónica*”, Expte. Letra C Nro. 486 Año 2007 Tomo 43 Tipo REX.

#### 4.1.3. Invalidez formal de la Instrucción General nº 7/12 (DGA)

Finalmente, por si fuera poco todo lo señalado, aun cuando la DGA tuviere facultades suficientes, la Instrucción General nº 7/12 carece de validez para fijarle al exportador la exigencia de no poseer operaciones en estado de “incumplido reportado” o “vencido sin cumplimiento reportado” a fin poder cobrar los reintegros a su favor (que es lo que en definitiva provoca la medida del Bloqueo), en tanto que la Disposición nº 446/09 (AFIP) en su Art. 8º, establece que *“Será condición de validez de los actos emitidos, el respeto de las formas y contenidos previstos taxativamente en esta disposición y sus anexos”*.

Y según el Anexo I de dicha disposición, las Instrucciones Generales son Actos Internos de Carácter Resolutivo, por los cuales se establecen *“normas de procedimiento o trámite, de cumplimiento obligatorio para las jefaturas de dependencia y personal definido en las mismas para el desarrollo de las tareas o funciones que les fueran asignadas”*.

Es decir, de ningún modo el contenido de una Instrucción General puede estar dirigido a imponer una exigencia sobre los exportadores<sup>109</sup>, a los fines de poder percibir los reintegros aduaneros.

#### 4.2. Violación al principio “nullum crimen, nulla poena, sine previa lege poenale”

Por imperio del principio “nullum crimen, nulla poena, sine previa lege poenale”, consagrado en el art. 18 de la CN y receptado en el propio Código Aduanero (art. 894), ningún hecho puede ser sancionado si con anterioridad a su comisión no se encuentra descrito en la ley con la conminación de una concreta y determinada sanción.

Mas allá que –como ya se dijo– la Instrucción General nº 7/12 no califica como ley formal, la garantía en análisis también resulta manifiestamente vulnerada al

---

<sup>109</sup> Hace mas de 20 años Barreira advertía “sobre la mala practica que viene adoptando últimamente la Administración Nacional de Aduanas de emitir normas de carácter general con un claro efecto en los intereses del sector exportador o importador a través de “Circulares telex” que revisten la apariencia de simples instrucciones internas...” <sup>109</sup> (Barreira, Enrique Carlos, “Las Funciones de la Aduana y la Negociación de las divisas”, Revista de Estudios Aduaneros, nº 1 – Buenos Aires: IAEA, 1990, pag. 34.)

establecer la sanción de Bloqueo con total indiferencia sobre si los permisos de embarque en estado de “incumplido reportado” o vencido sin cumplido reportado” son anteriores o posteriores a la vigencia de la propia instrucción.

#### **4.3. Violación al Debido proceso adjetivo y la Defensa en Juicio**

Nuestra CN establece en el art. 18, la presencia insustituible de un debido proceso que garantice el derecho de defensa, como presupuesto básico que debe mediar entre una consecuencia jurídica disvaliosa y un hecho antecedente

Por lo cual, es irrefutable que la aplicación del Bloqueo de forma directa y automática, como lo prevé la Instrucción General nº 7/12, afecta claramente la garantía del debido proceso y el derecho de defensa de los exportadores.

#### **4.4. Violación al Derecho de Propiedad**

La Instrucción General nº 7/12 y el Bloqueo Informático aplicado en consecuencia, afecta también el Derecho de Propiedad (art. 14 y 17 CN) por cuanto al impedir el pago de todos los reintegros pendientes de cobro, está privando ilegítimamente al exportador del derecho adquirido de cobrar los reintegros de las operaciones de exportación oficializadas antes de la vigencia de dicha Instrucción.

En efecto, del art. 830 del CA y del art. 93 del Decreto Reglamentario (1001/82) surge claramente que a los fines de la liquidación de los reintegros corresponde aplicar el régimen vigente al momento del registro de la destinación aduanera.

Por lo cual, es evidente que respecto de los reintegros por cobrar de las operaciones de exportación efectuadas con anterioridad a la Instrucción General nº 7/12, no podía aplicarse el Bloqueo sin vulnerar torpemente el principio de Seguridad Jurídica.

En definitiva, el Bloqueo que instrumenta la Instrucción General nº 7/12, significa una clara afectación del Derecho de Propiedad desde que impide el cobro de reintegros “devengados” por exportaciones previas, lo cual constituye sin dudas un derecho adquirido al amparo del régimen vigente con anterioridad a la Instrucción General nº 7/12.

#### 4.5. Violación al Principio de Razonabilidad

El Bloqueo de Pago instaurado por la Instrucción en análisis, también afecta seriamente el principio constitucional de Razonabilidad (art. 28 y 33 CN), analizado desde dos perspectivas.

**4.5.1.** Desde un primer punto de vista, hay que señalar que no existe proporcionalidad entre el medio empleado (Bloqueo de Pago de todos los reintegros de exportación) y el fin perseguido (Ingreso y liquidación de divisas de las destinaciones de exportación en estado de “incumplido reportado” o “vencido sin cumplido reportado”), lo cual se torna por demás evidente cuando las divisas no ingresadas son sensiblemente menores al monto de los reintegros que se bloquean.

**4.5.2.** Desde otro punto de vista, el Bloqueo que impuso la Instrucción General nº 7/12, tampoco supera el test de razonabilidad, al establecer que el mismo rige “hasta tanto regularicen ante el BCRA la totalidad de las operaciones que motivan el Bloqueo”.

La norma no aclara qué significaría “regularizar ante el BCRA”.

Sin embargo, si consideramos que ello significa que el BCRA reporte a la AFIP como “cumplidas” aquellas operaciones que actualmente se encuentran en estado de “incumplido reportado” o “vencido sin cumplido reportado”, la tarea puede resultar sumamente compleja y –en ciertos casos- hasta normativamente imposible.

En primer lugar, hay que decir que conforme la normativa del BCRA (Com. A 3493 y complementarias) el “cumplido” solo puede otorgarlo la entidad bancaria designada por el exportador para el seguimiento de divisas<sup>110</sup> (y esta le informa al BCRA); por lo cual no se entiende cómo se podría “regularizar” directamente ante el BCRA.

En segundo lugar, debe tenerse presente que el hecho de que una operación se encuentre en esa situación no significa necesariamente que el exportador halla infringido la normativa cambiaria, ya que muchas veces el “incumplido” de una

---

<sup>110</sup> Esto se corrobora además con el encabezado que precede al listado de exportadores “bloqueados” que publica la AFIP (Ver Anexo Documental I)

operación se debe a la falta de pago total o parcial del importador extranjero, por causas ajenas al exportador.

Así, por ejemplo, las entidades bancarias seguidoras de la obligación de ingresar divisas, no otorgan el "cumplido" -y por ende informan el "incumplido" al BCRA-, cuando la suma pagada por el cliente del exterior -y por ende liquidada en el MULC por el exportador- es inferior al importe total concertado originalmente, debido -por ejemplo- a descuentos que efectúa aquel sobre el monto de la Factura, por deficiencias o demoras, o por gastos o comisiones cobradas en el exterior.

En estos casos, si bien el banco seguidor puede otorgar el "cumplido", para hacerlo requiere que el exportador acredite con documentación la causa de los descuentos (Com. A 5233), cuestión que muchas veces resulta dificultosa si se tiene en cuenta que la fluidez del comercio internacional exige operar por medios electrónicos, es decir sin papeles; o que en algunos casos se tratan de operaciones de vieja data sobre las que ya no se conserva documentación.

Dicho de otra manera, si el exportador se encuentra ante situaciones como las ejemplificadas, y no tiene forma ni manera de acreditar porqué el cliente le pagó menos o la comisión que le descontaron en el extranjero, no podrá obtener nunca el "cumplido"; lo que significa que no tiene salida legal alguna al Bloqueo, aun cuando ya se le hayan aplicado las sanciones de la Ley Penal Cambiaria y del Código Aduanero (cfe. la Instrucción General 2/12 DGA).

Cabe referir que en ciertos ámbitos solía considerarse como solución la posibilidad de realizar un auto-ingreso de divisas (y parecería que la Instrucción General nº 7/12 insta a esa solución), aunque no resultaba claro si ello podía considerarse una infracción de la ley penal cambiaria.

La Comunicación "C" 66718 (norma aclaratoria de la Comunicación 5630), que vino de algún modo a convalidar el "auto-ingreso", al permitir que los exportadores cumplan la obligación de ingresar divisas de exportaciones realizadas y pendientes de cobro, con fondos propios desde sus cuentas en el exterior, debiendo dejar expresa constancia de tal hecho, y de que a la fecha de negociación, el exportador no ha cobrado tal operación.

**4.5.3.** En conclusión, es evidente que el Bloqueo Informático no supera el test de razonabilidad, ya que no solo resulta una sanción desproporcionada, sino que además -tal como ha sido implementado por la Instrucción General nº 7/12- puede representar una sanción “perpetua”, en tanto que por el solo hecho de mantener una operación en estado de “incumplido” el exportador se vería privado por siempre -mientras se mantenga vigente la instrucción- de cobrar los reintegros de exportación.

### **5. Afectación a la garantía del Non Bis in Idem y Exceso de punición**

Existe otra cuestión a destacar que abarca a las Instrucciones Generales nº 2/12 y 7/12 (DGA).

Como ya expresáramos, el ámbito natural de punición del incumplimiento a la obligación de ingresar y liquidar divisas de exportación, se encuentra en el régimen penal cambiario (ley 19.359).

Por lo tanto, es evidente que cualquier incumplimiento que ya hubiera sido sancionado en los términos de la ley 19.359, no podría ser causa de una nueva consecuencia disvaliosa, como las que prevén las Instrucciones nº 2 y 7/12 (DGA), so pena de infringir la garantía constitucional del *non bis in idem*, receptada en los arts. 1 del CPPN y 897 del CA.

También representaría una afectación a la garantía constitucional del *Non Bis in Idem*, que al mismo tiempo en que se concretan los consecuencias sancionatorias previstas en dichas Instrucciones respecto de los exportadores que registran incumplimientos en el ingreso de divisas, el BCRA se encuentre investigando (en uso de las facultades conferidas por el art. 5 de la Ley 19.539) si por los mismos hechos se cometieron las infracciones contempladas en los incisos e y f del art. 1 de la Ley Penal Cambiaria.

Ello por cuanto la naturaleza imputativa de la mencionada investigación del BCRA es innegable, si se repara en dos circunstancias interrelacionadas.

En primer lugar, el art. 72 del CPPN establece que el carácter de imputado nace desde que “cualquier persona sea indicada de cualquier forma como participe de un

hecho delictuoso". Precisamente, desde ese momento nace la posibilidad de ejercer la Defensa en Juicio y obviamente oponerse a la Doble Persecución.

En segundo término, la ley 19.359 le asigna a "los actos de investigación del BCRA" el carácter de "hechos interruptivos de la prescripción" de la Acción Penal Cambiaria ("se interrumpirá por los procedimientos que impulsen la investigación, practicados con conocimiento del inspeccionado" y/o "los actos procesales de impulsión dictados por la jurisdicción administrativa" cfe. art. 19 de la ley 19.359), por lo cual resulta inexorable el carácter imputativo y persecutorio de los mismos, ya que –precisamente- denotan una diligencia objetiva en pos de sancionar los ilícitos de la ley 19.359.

En función de ello, resulta indudable que la sanción automática de Bloqueo por CUIT sobre el cobro de reintegros y/o un sumario "aduanero" por el art. 954 inc. c) del C.A., sumados a un sumario "penal cambiario", en relación a los mismos hechos de incumplimiento sobre el ingreso de divisas, significará la doble –y en este caso hasta triple- persecución penal prohibida respecto de un mismo hecho, ya que como ha dicho la CSJN: "*La prohibición de la doble persecución penal no veda únicamente la aplicación de una nueva sanción por un hecho anteriormente penado, sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quién ya lo ha sufrido por el mismo hecho*" (Fallos 314:377).

Además que, como lo ha señalado el Tribunal Címero: "*La garantía constitucional del non bis in idem, protege a los individuos contra la doble persecución por un mismo hecho sin importar los diversos encuadramientos que se pueden efectuar respecto de aquel*" (Fallos 311:67 y sus citas).

Finalmente, el exceso de punición resulta por demás evidente desde que a las gravosas sanciones que ya prevé la Ley Penal Cambiaria, las Instrucciones Generales nº 2 y 7/12 le están agregando otras de sumo peso económico para cualquier exportador, conformando un espectro de sanciones que supera cualquier límite razonable en un Estado de Derecho.

## 6. La respuesta de la Jurisprudencia

En dos recientes casos<sup>111</sup> (actualmente en revisión ante la CSJN), la Cámara Federal de Apelaciones de Salta se ha pronunciado con gran claridad sobre la ilegitimidad de la Instrucción General nº 7/12 DGA.

6.1. Para ello, primero sorteó las barreras formales, esgrimidas tanto por la DGA como por el Juez de Primera Instancia, respecto de la vía procesal del amparo.

En ese sentido el Tribunal, por un lado, dijo: *“En orden a ello y dado que la DGA no señaló aquellas pruebas que pudo hacer valer en apoyo del derecho que invoca y que, por las características sumarias de este proceso, se vio frustrada de producir, la remisión a un proceso ordinario solo constituiría un ritualismo inútil.”* Y, por otro lado, que *“si bien la accionada alude a la vía recursiva residual del art. 1053 del Código Aduanero que refiere a los procedimientos de impugnación que se formularen contra los actos por los cuales, entre otros casos, se resolvieran cuestiones que pudieran afectar derechos o intereses legítimos de los administrados que no estuvieren contemplados en otros procedimientos, su utilización no puede sostenerse como mera formalidad frente a una manifiesta ilegitimidad como la alegada por la actora a quien se le aplicó el “bloqueo informático” en forma automática respecto a todas las operaciones de exportación abarcando, incluso, a las efectuadas en los años 2007 a 2011, es decir, previas a la vigencia de la Instrucción General 7/12. Más aún, la operatoria por la que se determina el bloqueo informático involucra a la AFIP-DGA, al Banco Central de la República Argentina, a otras entidades financieras e incluso a otras empresas (clientes extranjeros) tal como explicara la parte actora (confr. fs. 245/246 y fs. 251) razón más que suficiente para considerar que la restricción a un derecho como es el bloqueo del CUIT no puede dejarse librado a una vía recursiva residual sin haber previsto un mecanismo rápido y directo que le permita a los contribuyentes ejercer la defensa de sus derechos determinando cómo y ante quién debía encausarse un eventual reclamo o impugnación.”* Finalmente el Tribunal concluyó: *“Por último y*

---

<sup>111</sup> “ELECTROQUIMICA EL CARMEN S.A. c/ AFIP –DGA s/ AMPARO ley 16.986” Expte. FSA 41000191/2013; “COOPERATIVA DE TABACALEROS DE JUJUY LTDA. c/ AFIP –DGA s/ AMPARO ley 16.986” Expte. FSA 9209/2014; fallos del 19/11/2014.

sólo a mayor abundamiento, este Tribunal estima que la cuestión no gira sobre cuestiones de hecho y prueba, sino sobre aspectos estrictamente jurídicos. Por todo lo dicho, cabe desestimar la improcedencia de la vía sostenida por el a quo en la sentencia en recurso y por la Aduana en su contestación de demanda.”

6.2. En cuanto a lo sustancial de la decisión, la Cámara Federal de Apelaciones de Salta esgrimió:

*“De todo lo precedentemente expuesto se advierte que entre las Comunicaciones “A” 3473 y “A” 3493 del BCRA, la RG 1281/02 de AFIP y la IG 02/12 de la DGA se buscó instrumentar mecanismos de control aunando con esa finalidad común, la actuación de distintos órganos del Estado –cuyas competencias son diferentes-, entrecruzando información a fin de asegurar el cumplimiento de leyes de distinta naturaleza: por un lado el régimen de liquidación de divisas y, por otro, el derecho a percibir los reintegros de exportación, siempre vinculado a cada una de las operaciones de comercio exterior.*

*Sin embargo y bajo esa perspectiva la Instrucción General 07/12 trasluce dos cuestiones que ponen en dudas su validez. Una es haber determinado un bloqueo generalizado sobre el CUIT del exportador que tuviera cuanto menos una operación como incumplida impidiéndole percibir todos los derechos de exportación, y, otra, que dicha medida tiene como fundamento “la existencia de una importante cantidad de destinaciones de exportación en situación de incumplido con relación al ingreso y liquidación de divisas”, cuestión que no resulta de competencia de la Dirección General de Aduanas.*

*Lo primero luce cuanto menos como desproporcionado, advirtiéndose más como un exceso de punición que en la práctica genera una valla absoluta para el ejercicio de un derecho, punto sobre el cual debe recordarse que “cuando se violenta la razonabilidad no se transgrede el debido proceso en sentido adjetivo o formal, como imposición de una forma o procedimiento que deben seguir los actos constitucionales de cada órgano del estado para ser ‘formalmente’ válidos, sino que se trastorna una cuestión sustancial o de fondo: el ajuste de toda norma y de todo acto con el sentido de justicia que la constitución alberga” (STJ, Rawson, Chubut*

*-Sala Civil "G., M. S. c/Prov. Chubut s/Demanda Contencioso Administrativa y de inconstitucionalidad" sentencia del 29/3/05).*

*La razonabilidad constituye un principio general de derecho -creación doctrinaria y jurisprudencial, con fundamento en los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional-, aplicado específicamente como límite de la discrecionalidad administrativa. Su control implica verificar -además de los requisitos ineludibles de fin público, medio adecuado y ausencia de inequidad manifiesta- la existencia de "circunstancias justificantes", es decir, que la restricción impuesta a los derechos ha de hallarse fundada en los hechos que le dan origen, procurando que las normas aplicables mantengan coherencia con las reglas constitucionales, de suerte que, su aplicación, no resulte contradictoria con lo establecido por la ley fundamental" (SCJ, La Plata, Buenos Aires, "Hernández, Alicia Esther y otros c/Municipalidad del Partido de General Pueyrredón s/Demanda Contencioso administrativa", sentencia del 31/03/04 -SAIJ Sumario B0091095).*

*Así las cosas, "Siguiendo los lineamientos de la Corte Suprema de Justicia '... a los efectos del control de razonabilidad se debe tener siempre presente: A) el fin público; B) las circunstancias justificantes; C) la adecuación entre el medio empleado y el fin propuesto; D) la ausencia de inequidad manifiesta. Asimismo deberán tenerse siempre presente las consecuencias sociales de la respectiva medida...'. Así, el control de razonabilidad surge cuando las restricciones no tienen relación o no son proporcionadas con sus fines aparentes, y se han desconocido, innecesaria e injustificadamente, derechos primordiales. La razonabilidad de la norma consiste en una valoración axiológica de justicia, de modo tal que cuando la constitución impone la obligación de dictar leyes razonables, está exigiendo el dictado de leyes justas, equitativas. De allí que, si consideramos que la finalidad del estado radica en el logro del bienestar general -tender al logro del bien común-, ese fin es el que pone los límites en la actuación del poder político y, en consecuencia, el estado goza de poder solo para la realización de él" (STJ, Tierra del Fuego "Oberto, Pedro Osvaldo c/Municipalidad de la Ciudad de Ushuaia s/Acción de inconstitucionalidad - Medida Cautelar" sentencia del /10/03- SAIJ Sumario: TF001159).*

*Los argumentos que se han venido analizando dan cuenta de una manifiesta falta de proporción entre la conducta reprochada y la sanción impuesta. Es que,*

*"como se reconoce desde antiguo, el derecho no es sólo lógica sino también experiencia, entendiendo por tal la comprensión del sentido último que anida en cada caso, y que por ello es exigencia elemental de los pronunciamientos judiciales la de que los mismos se encuentren orientados por la prudencia y el buen sentido (sentido común o good sense), que exigen siempre respuestas ajustadas a las particularidades de cada caso: "hacer justicia, misión específica de los magistrados, no importa otra cosa que la recta determinación de lo justo en concreto; y ello sólo se puede lograr ejerciendo la virtud de la prudencia animada con vivo espíritu de justicia en la realización efectiva del derecho en las situaciones reales que se le presenten, lo que exige conjugar los principios enunciados en la ley con los elementos fácticos del caso, cuyo consciente desconocimiento no se compadece con la misión de administrar justicia" (Corte Suprema de Justicia Santa Fe; "Del Grosso José c/Perla de Belfer s/recurso de inconstitucionalidad – indemnización –reconstrucción" – Expte. CSJ N° 134, año 2003, sentencia del 29/12/2004 -Infojus Sum: J 0032992).*

*Bajo el marco descripto, el Organismo Aduanero no puede desconocer el grave perjuicio que se ocasiona en el ritmo económico y financiero que han de conservar las empresas para su normal desenvolvimiento y el desfase que provoca la interrupción en la cadena de pagos.*

*Más aún, tampoco se advierte que la Dirección General de Aduanas haya tomado los recaudos necesarios a fin de permitirle a las empresas el ejercicio elemental del derecho de defensa con prelación a que se desencadenen los efectos establecidos en el acto atacado, ni con posterioridad, por lo que el bloqueo generalizado del CUIT a un exportador que por incumplimiento en la liquidación de divisas en alguna o algunas operaciones le impide el recupero de derechos de exportación<sup>112</sup> por las operaciones que se encuentran cumplidas de acuerdo al informe emitido por el BCRA –autoridad de aplicación en esa materia- no supera el test de razonabilidad conforme la doctrina precedentemente expuesta.*

*X.- Que además de todo dicho y tal como se adelantara en el considerando que antecede, si el fundamento de la Instrucción General 07/12 fue la existencia de incumplimientos con relación al ingreso y liquidación de divisas, la DGA al imponer un*

---

<sup>112</sup> Existe un error en la redacción del fallo, ya que lo que impide es el cobro de reintegros aduaneros

*bloqueo generalizado se arrogó una competencia que no posee, pues la materia vinculada con esos hechos es propia del Banco Central de la República Argentina y el hecho que se haya suscripto un convenio en el año 2002 -tal como da cuenta la Resolución General AFIP 1281/2002- entre la DGA, la Secretaría de Industria, Comercio y Minería y el BCRA para aplicar un procedimiento informático que interrelacione los trámites que el exportador debe presentar ante diferentes organismos, no significó el traspaso de competencia alguna.*

*Muy por el contrario, es el Banco Central de la República Argentina quien posee el poder de policía en materia cambiaria, tal como lo establece el art. 4 inc. e) de su Ley Orgánica que dispone la potestad para ejecutar la política cambiaria en un todo de acuerdo con la legislación que sancione el Congreso de la Nación.*

*Y en sentido concordante, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 312:1920 ha señalado que no toda función de policía económica constituye una actividad aduanera: "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"; puntualizando que "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 a la actividad que se delega en una actividad 'aduanera'". Más aún, agregó que: "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 t.o.1982), y ha conminado a las conductas que lo afectan con las sanciones que ha considerado adecuadas y suficientes para su protección [por lo que] la mera delegación de funciones no transforma al control de cambios en control aduanero, aunque ambos se concentren circunstancialmente en el mismo órgano".*

*Bajo ese prisma, la función de la Aduana de colaboración en este proceso debe ser razonable para ser eficiente. La garantía de razonabilidad debe estar siempre presente en los actos del Estado a tenor del art. 28 de la Constitución Nacional e impone límites en su obrar que, de no ser seguidos, transforman aquellos en arbitrarios.*

*Bidart Campos explica que la razonabilidad exige que el medio escogido para alcanzar un fin válido guarde proporción y aptitud suficiente con ese fin, o que haya razón valedera para fundar tal o cual acto de poder (confr. "Tratado Elemental de Derecho Constitucional", Ediar, Buenos Aires, 1986, t° L, p. 230 citado por Pirovano, Pablo en "El poder de policía del Estado para restringir el acceso al mercado de cambios a la luz de los principios de legalidad y razonabilidad", El Derecho del día 19/7/12) refiriéndose, entre otras cuestiones, à dos tipos de control de razonabilidad: a) el axiológico o control de los fines perseguidos por el legislador o autor de la norma y b) el técnico, o control de los medios elegidos para ese fin.*

*En este orden de ideas y en apretada síntesis se concluye que la Instrucción General DGA 7/12 no resulta razonable, en tanto bloquea el pago de los reintegros por todas las operaciones realizadas por el exportador en lugar de proceder al bloqueo del pago del reintegro de la o las operaciones puntualmente cuestionadas, máxime si, además, se ha omitido establecer una vía recursiva específica que garantice el derecho de defensa del administrado.(...)*

*Por todo lo dicho, corresponde declarar la nulidad de la Instrucción General 07/12 de la Dirección General de Aduanas por exceso de punición y por exceder la competencia del órgano del que emanó la decisión."*

## VII. Intimaciones de DGA

---

Para finalizar, cabe referirse a las "Intimaciones" particulares que se cursaron desde DGA a los exportadores que se le "*detectaron inconsistencias vinculadas con la obligación de ingreso y negociación de las Divisas en el MULC, por la operaciones de exportación documentadas*".

En tanto que –según señalan– "*dicha conducta implica liminalmente una clara violación a la normativa vigencia en la materia y un comportamiento fiscal nocivo y reprochable del comercio internacional*", se intimó a los exportadores para que un término perentorio e improrrogable de diez días, "*regularicen su situación procediendo al ingreso de las divisas reclamadas*", caso contrario procedería la Aduana:

- "*a la apertura del sumario contencioso por infracción al art. 954 inc. c),*  
- *o a la instrucción de sumario administrativo en virtud a la gravedad de la falta investigada, con la consiguiente suspensión del registro prevista en el art. 97inc. e) del C.A.*".

Sin perjuicio además, "*de remitir las actuaciones a la Dirección General Impositiva a los fines que, en base a la inconsistencia detectada,*

1) *practique una fiscalización integral;*  
2) *pondere esta situación a los fines de evaluar las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia del IVA, por considerar que las inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal se subsumen en las causales previstas en la RG N° 3397/12 (AFIP)*

3) *y se meritue la suspensión y/o quita de toda facilitación en la operatoria de comercio exterior, de los beneficios impositivos y/o quita de toda facilitación en la operatoria del comercio exterior, de los beneficios impositivos y de los recursos de la seguridad social cuyo otorgamiento sea facultad de AFIP, como consecuencia de un comportamiento fiscal adecuado*".

## 1. ¿Comportamiento “fiscal”?

Sin dudas, el tenor de las “intimaciones” cursadas por parte de la DGA se asemeja más a un acto de intimidación contra los exportadores que a una simple intimación administrativa.

El denominador común con el cual la DGA intenta legitimar su actuación es la constante referencia a que se encuentra en juego el comportamiento fiscal del exportador.

Por lo tanto, cabe reflexionar -una vez más- sobre si la falta de ingreso de divisas resulta un comportamiento “fiscal” nocivo y reprochable, como señala la DGA.

Sin dudas que puede considerarse un comportamiento nocivo, porque daña el balance cambiario del país, y ciertamente reprochable, por cuanto significa el incumplimiento de una obligación fijada por la normativa cambiaria.

Ahora, la referencia a que se trata de un comportamiento “fiscal”, es -por lo menos- curiosa, ya que, implicaría reconocer en la obligación de liquidar divisas la existencia de un impuesto encubierto, en virtud de la transferencia de riqueza que significa entregarle divisas al Estado a cambio de una cantidad inferior de pesos que los que debería entregar el exportador para adquirir la misma cantidad de divisas o que los que podría recibir si negociaría -ilegalmente- esas divisas en un “mercado paralelo”.

Sin embargo, como bien concluye la doctrina, *“una transferencia que se materializa sin que exista un hecho imponible [legalmente establecido], sino a través de una operación cambiaria no constituye un tributo sino una obligación cambiaria”*.<sup>113</sup>

Por lo tanto, aun cuando la liquidación obligada de divisas que debe realizar el exportador represente un ingreso o transferencia de recursos para el Estado, ello no significa que estemos en el ámbito “fiscal” o que el ingreso o no de divisas pueda calificarse como un comportamiento “fiscal”, que sin dudas solo puede referirse a todo lo relacionado con los “tributos y accesorios dispuestos por las normas legales

---

<sup>113</sup> “Relación entre normas cambiarias y normas impositivas”, Gotlib, Gabriel y López Abramovich, María Fernanda, PET 08/08/2003, 10.

respectivas" para cuya "aplicación, percepción y fiscalización" sí se encuentra facultada la AFIP mediante el Decreto nº 618/97.

## **2. Sumario por art. 954 inc c) del C.A.**

Sobre la improcedencia de la apertura de un sumario por infracción al art. 954 inc. c) del C.A., cabe remitirse a todo lo expresado en el capítulo V de este trabajo.

## **3. Sumario Disciplinario**

Respecto de la instrucción de un sumario administrativo con la consiguiente suspensión del registro prevista en el art. 97 inc. e) del C.A., cabe adelantar que la DGA hubiera incurrido en una grave arbitrariedad, en caso de concretar esa medida contra algún exportador.

Ello por cuanto resulta imposible fundamentar seriamente que la seguridad del servicio aduanero resultó afectada al no verificarse el ingreso de divisas por parte del exportador. Utilizar el régimen disciplinario para castigar un incumplimiento de índole cambiaria sin dudas sumaría una nueva arbitrariedad, a las que ya representan Instrucciones nº 2/12 y 7 /12 (DGA).

Ello sin perjuicio de que conforme la RG 1281 (art. 7) el BCRA podría solicitar a la DGA que aplique al exportador tal medida disciplinaria en virtud de los resultados de su investigación.

## **4. Remisión de actuaciones a DGI**

Sobre la remisión de las actuaciones a la DGI, caben varias reflexiones:

En primer lugar, resulta de toda lógica que si la DGA detecta irregularidades que pudieran tener implicancias sobre la liquidación o determinación de los impuestos cuya percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la DGI, debe remitirle las actuaciones pertinentes a esos fines.

Ahora, ¿es la mera falta de ingreso de divisas una inconsistencia de tipo impositiva?

Previamente habría que preguntarse qué debemos entender por el término “inconsistencia”; concepto jurídicamente indeterminado que tanto le gusta utilizar al Fisco en sustento de sus actuaciones.

Según el Diccionario de la Real Academia Española<sup>114</sup> inconsistencia significa “falta de consistencia”, que a su vez se define como “coherencia entre las partículas de una masa o los elementos de un conjunto”.

Sin embargo la AFIP lo utiliza con distintas significaciones o connotaciones: así habla de la inconsistencia de las Declaraciones Juradas, de inconsistencias en el domicilio fiscal, de inconsistencia en los datos, de inconsistencia que arroja la pantalla, etc.

Es claro que el no ingreso de divisas no constituye una “inconsistencia” vinculada con la obligación de ingreso y negociación de las Divisas en el MULC, sino sencillamente el incumplimiento a esa obligación. Sí, quizás podría hablarse de inconsistencia en el caso que por ejemplo difieran el monto de divisas ingresadas con el importe facturado, pero no en el caso que no se ingresen divisas, salvo que -por ejemplo- pese a no haber ingresado divisas, se haya generado un registro contable por el cobro de la factura de esa operación de exportación, lo cual sí podría ser una inconsistencia.

Por último, como ya se dijo, en todo caso la falta de ingreso de divisas no podría ser ni una inconsistencia ni un incumplimiento al que pueda otorgársele naturaleza “fiscal”.

## **5. Reintegros de IVA**

**5.1.** En relación a la amenaza de que DGI pondere “el no ingreso de divisas” “a los fines de evaluar las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia del IVA, por considerar que las inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal se subsumen en las causales previstas en la RG N° 3397/12 (AFIP)”, también merece objeciones.

La RG N° 3397/12 (AFIP) modifico la RG 2000/06, estableciendo una nueva causal de exclusión subjetiva del Título I del Régimen de Reintegros de IVA por

---

<sup>114</sup> www.rae.es

Exportación: los sujetos que “se les detecten inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal”.

Sin dudas, la AFIP creó esta causal para poder excluir a los contribuyentes del Título I sin mayores explicaciones.

Más allá de que no existe una definición de que debemos entender de por “inconsistencias asociadas a su comportamiento fiscal” es claro que la falta de ingreso de divisas como se dijo ni es una inconsistencia, ni tiene relación con el comportamiento fiscal de un contribuyente.

**5.2.** Como se sabe el contribuyente-exportador tiene derecho al reintegro del IVA pagado por la adquisición de bienes y servicios que incidieron en el acto de exportación o en una o toda la cadena anterior al mismo.

En primer lugar, el reintegro de IVA por exportación es consecuencia de que la ley argentina (art. 43 de la ley de IVA), como la mayoría de los países, establece el llamado Principio de Imposición en el país de destino; es decir, no se grava la exportación con IVA, y correlativamente, se otorga la posibilidad de que se recupere el IVA que incidió en toda la cadena previa al acto de exportación.

En igual sentido, la jurisprudencia<sup>115</sup> ha dicho que *“el recupero de los exportadores del IVA compras no es un incentivo sino una característica propia de la matriz técnica y esencia jurídica económica del IVA, en tanto éste se encuentra gobernado por el principio de imposición en el país de destino”*.

En segundo término, debe explicarse cuál es la *significación jurídica y económica*, de la exclusión del Título I en la tramitación de los reintegros de IVA y la consecuente tramitación por vía del Título IV.

La RG 2000 AFIP establece dos variantes para el pago de los reintegros de IVA. Un Régimen General en el Título I, donde la autorización del pago se halla condicionada al previo “control inteligente” de las DDJJ, facturas y demás datos a través del sistema informático de AFIP; sin perjuicio de que, en forma posterior, la AFIP puede realizar un “control ex post” a través de una inspección, luego de lo cual,

---

<sup>115</sup> CNACAF, Sala V, sentencia del 17/03/97, caso “Urundel del Valle”, publicado en “Impuestos” 1997-A:1216

puede el Fisco eventualmente solicitar la devolución de lo pagado en exceso o sin causa.

Y un Régimen Excepcional de reintegros sujetos a fiscalización previa, en el Título IV donde es condición la realización de una inspección para luego recién autorizar el cobro; es decir, la AFIP realiza un “control ex ante”.

La diferencia de este último régimen con el del Título I es que, primero, no se cuenta con una certeza respecto del momento en que percibirá el reintegro (ya que no rige el plazo de 15 días para que el juez administrativo comunique el monto autorizado), y segundo, que el exportador no puede pedir la compensación de los reintegros con deudas por aportes y contribuciones de la Seguridad Social. (Anexo XII, punto B, de la RG 2000/06)

**5.3.** En definitiva, siendo que la procedencia de los reintegros de IVA está relacionada con la legitimidad de los créditos fiscales derivados de la adquisición de bienes que dieron lugar o se incorporaron a través de la cadena productiva a la mercadería finalmente exportada<sup>116</sup>, no pueden condicionarse los mismos a una cuestión totalmente ajena como es el ingreso de las divisas.

## **6. Quita de beneficios**

La falta de cumplimiento de los requisitos que exige la obtención de un beneficio fiscal o aduanero, sin dudas debe provocar la quita o suspensión de tal beneficio.

Sin embargo, en el mismo sentido de lo ya expresado, de ninguna forma podría arribarse a dicha solución cuando se exija un “comportamiento fiscal adecuado”, por cuanto la falta ingreso de divisas –repito- es un incumplimiento cambiario, no fiscal.

---

<sup>116</sup> Lo que se conoce como el método de la integración física.

## VIII. Conclusiones

---

1. Al momento de emitir las conclusiones de este trabajo, han transcurrido más 4 años desde que la DGA, en el marco del hoy extinguido “cepo cambiario”, dispuso las medidas que fueran el principal objeto de análisis en este trabajo

Según estadísticas oficiales, al comenzar el año 2012 las reservas internacionales del BCRA rondaban los USD 46.000 millones (lo que ya significaba un descenso de USD 6.000 millones respecto de 2011) y para diciembre de 2015 el nivel de reservas se ubicaba alrededor de los USD 25.000 millones.

De un superávit de la balanza comercial en 2012 de más de USD 12.000 millones, se pasó en 2015 a un saldo negativo de casi USD 3.000 millones.

Las exportaciones registradas en el año 2015 mostraron una caída del 30% aproximadamente en relación a los volúmenes registrados en el año 2012.

El sector exportador llegó a fin del año 2015, manifestando encontrarse en el peor momento de los últimos 14 años por múltiples factores (tipo de cambio atrasado, presión fiscal, bloqueo de reintegros aduaneros, falta de pago de reintegros de IVA, etc.)

En síntesis, durante los casi cuatro años transcurridos desde que la DGA dispuso medida para apuntalar los objetivos no declarados del Cepo Cambiario, las reservas del BCRA siguieron disminuyendo y la actividad exportadora cayó sensiblemente.

2. En ese contexto, corresponde exponer las conclusiones que surgen del examen jurídico desarrollado a lo largo de este trabajo:

1º) La función de controlar el ingreso y la liquidación de las divisas generadas por las operaciones comerciales que subyacen en las exportaciones, corresponde al BCRA y no a la DGA. Por lo tanto, cualquier medida del Organismo Aduanero destinada a sancionar incumplimientos relacionados a las cuestiones cambiarias de las exportaciones se encuentra viciada por su manifiesta incompetencia.

2º) La Instrucción General nº 2/12 (DGA) resulta violatoria de los principios de Legalidad y de Culpabilidad, así como del Derecho de Defensa, en tanto que la falta o

el ingreso tardío de divisas de exportación no encuadra en las infracciones aduaneras contempladas en los arts. 954 inc c) y 994 inc. c) del C.A.; y aun cuando sí lo fueran, no pueden juzgarse tales infracciones negando al exportador la posibilidad de alegar y probar su falta de responsabilidad, y el consecuente otorgamiento de una resolución absolutoria.

3º) La Instrucción General nº 07/12 (DGA) avasalla principios y garantías elementales del Estado de Derecho (legalidad formal, "*nullum crimen nulla poena sine lege proevia penale*", debido proceso adjetivo, defensa, propiedad y razonabilidad), por cuanto el Bloqueo por CUIT que dispone sobre la percepción de los reintegros frente a incumplimientos en el ingreso de divisas de exportación, significa la instauración, sin competencia alguna, de una sanción "automática", desproporcionada, y hasta con efectos retroactivos sobre reintegros devengados con anterioridad, desvirtuando además el régimen vigente de reintegros aduaneros.

4º) Las sanciones que ordenan aplicar las Instrucciones Generales nº 2 y 7/12 (DGA) vulneran la garantía del "*non bis in ídem*" y representan un claro exceso de punición, en tanto que la falta de ingreso de divisas de exportación ya se encuentra sancionada –naturalmente– en el régimen penal cambiario.

5º) Las intimaciones particulares de la DGA representan actos de intimidación contra los exportadores para instar el cumplimiento de obligaciones "cambiarías", siendo la muestra final de la desviación en sus funciones en que ha sido capaz de incurrir organismo aduanero.

3. Sin perjuicio de tales conclusiones, resulta pertinente en esta instancia agregar unas últimas reflexiones.

Seguramente la decisión política de encomendar a la DGA que tome partido en los incumplimientos cambiarios de los exportadores, frente a la necesidad de combatir la fuga de capitales y pérdida de reservas internacionales que se venía experimentando, se debió a la nula presencia del BCRA fuera de la Capital Federal y a la escases de recursos humanos con que cuenta para atender la gran cantidad de casos que le compete investigar sobre infracciones al Régimen Penal Cambiario (lo que se refleja con la extensa dilación de los sumarios cambiarios, exteriorizada por la CSJN en el precedente "Lociser", Fallos 335:1126).

Sin embargo, la deficiencia estructural de un organismo, nunca puede justificar que otro se atribuya competencias ajenas, vulnerando los más elementales principios y garantías constitucionales.

Mucho menos en el caso que aquí nos convoca, siendo que es evidente que a la DGA no le sobran recursos para desviarlos a cuestiones ajenas a su competencia específica. Muy por el contrario, como ciudadano de la Provincia de Salta, puedo afirmar -por ejemplo- que la inconmensurable misión de controlar el tráfico internacional de mercaderías en la frontera norte de nuestro país, se encuentra jaqueada por los flagelos del fraude marcario y el narcotráfico.

Además, desde el punto de vista de los resultados, podemos señalar, sin temor a equivocarnos, que las ilegítimas medidas adoptadas por la DGA no han obtenido ni remotamente los ingresos de divisas deseados. Y que por el contrario, han significado no solo una desviación de recursos de la DGA con la consecuente desatención de las tareas que le son propias, sino también un importante freno para la actividad exportadora (sobre todo por el bloqueo de los reintegros), y la generación de innumerables litigios contra la DGA cuyos costos seguramente deberá asumir -tarde o temprano- el Estado Nacional.

4. Como bien se ha expuesto a lo largo de este trabajo, las ilegítimas medidas dispuestas por la DGA ya han merecido su respuesta en varios fallos del Tribunal Fiscal de la Nación y de Cámaras Federales, aunque obviamente la palabra final estará en manos de la CSJN.

Es de esperar que la respuesta del Máximo Tribunal sea tajante, como ha venido siendo a lo largo de estos años en diversas cuestiones donde ha sido llamada a recomponer la vigencia de las garantías y principios constitucionales en favor de los administrados.

Para finalizar, nada más atinado que traer a colación las tantas veces recordadas palabras que hace más de 50 años pronunciara el Dr. Soler en el dictamen de la conocida causa "Cine Callao":

*"Cuando un determinado poder, con el pretexto de encontrar paliativos fáciles para un mal ocasional, recurre a facultades de que no está investido, crea, aunque conjure aquel mal, un peligro que entraña mayor gravedad y que una vez desatado se*

hace de difícil contención: el de identificar atribuciones legítimas en orden a lo reglado, con excesos de poder. Poco a poco la autoridad se acostumbra a incurrir en extralimitaciones, y lo que en sus comienzos se trata de justificar con referencia a situaciones excepcionales o con la invocación de necesidades generales de primera magnitud, se transforma, en mayor o menor tiempo, en las condiciones normales del ejercicio del poder. Ocurre después algo peor. Los mismos gobernados se familiarizan con el ejercicio, por parte del gobierno, de atribuciones discrecionales para resolver problemas. Y entonces, consciente o subconscientemente, pero siempre como si el derecho escrito vigente hubiera sido substituido o derogado por un nuevo derecho consuetudinario, cada sector de la comunidad exige, si está en juego su propio interés y es preciso para contemplarlo, que la autoridad recurra a cualquier desvío o exceso de poder. A cualquiera, no importa en qué medida, basta que sea idóneo para que la pretensión reclamada sea inmediata y favorablemente acogida; y así como su concesión no comprometa el patrimonio estatal será más fácil y cómodo para el gobierno acordar lo pedido que denegararlo. De esto se hace después una práctica. Así se va formando lo que se da en llamar "una nueva conciencia". Nada va quedando ya que sea pertinente por imperio de la ley o a través de sus instituciones, y el derecho se adquiere, se conserva o se pierde sin más causas que la propia voluntad del gobernante o la benevolencia sectaria con que hace funcionar su discrecionalidad. El logro de cualquier aspiración, aunque se funde en el más elemental de los derechos, pasa entonces a depender de decisiones graciables. Incluso puede acontecer que el gobernante, cuya máxima función es asegurar el imperio de la legalidad, busque revestir sus actos de gobierno, aun los legítimos, de una generosa arbitrariedad, llevando así al ánimo del pueblo la sensación de que un sistema de derecho estricto no es compatible con el progreso. El estado de derecho queda así suplantado por el caos de hecho. Desaparece la estabilidad jurídica y el pueblo, única fuente de soberanía, advierte, cuando es tarde, que la ha ido depositando paulatina y gradualmente, en manos de quien detenta el poder. Para evitar que se llegue a tan lamentables extremos nuestra Carta Fundamental contiene diversas y acertadas previsiones, y la tarea de velar por su cumplimiento y hacerlas efectivas está asignada en última instancia al Poder Judicial. A él confía esa misión superior, y de su cabal cumplimiento depende, en definitiva, que las garantías constitucionales llenen su única finalidad: la

*de actuar como barreras infranqueables ante cualquier avance indebido de la autoridad. Ni a título de excepción, ni aun cuando considerado aisladamente uno de tales excesos pudiera tenerse por eficaz para atemperar un mal o para producir un beneficio, están los jueces habilitados para cohonestar los excesos de poder "in legibus salus".*

## Bibliografía

---

- Alais, Horacio Felix, *Régimen Infraccional Aduanero*, Marcial Pons, Bs. As, 2011.
- Alsina, Mario A. y otros, *Código Aduanero Comentado*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011.
- Barreira, Enrique C., “La solicitud de destinación aduanera y la declaración aduanera”, publicado en *Revista de Estudios Aduaneros*, nº 14: segundo semestre 2000/primer semestre 2001., Buenos Aires: IAEA.
- Barreira, Enrique Carlos, “Las Funciones de la Aduana y la Negociación de las divisas”, publicado en *Revista de Estudios Aduaneros*, nº 1 – Buenos Aires: IAEA, 1990.
- Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos al Comercio Exterior*, 1º ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.
- Bonzon Rafart, Juan Carlos, *Derecho Penal Cambiario*, 1º ed – Bs. As., Errepar, 2012,
- Cassagne, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, 7ª Ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2002, Tomo II.
- Cotter, Juan Patricio, “El control cambiario y la infracción de declaración inexacta prevista en el Código Aduanero”; publicado en *Revista Impuestos*, La Ley Nº6, Junio 2013.
- Cotter, Juan Patricio, *Derecho Aduanero*, 1ª ed.- C.A.B.A: Abeledo Perrot, 2014.
- Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, “El control de cambios en la Argentina”, Ediciones Manantial, Buenos Aires, 1989.
- Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, F.D.A, 10ª edición, Buenos Aires, F.D.A., 2011, Tº 3.
- Gotlib, Gabriel López y otros, “Relación entre norma cambiarias y normas impositivas”, publicado en *PET*, 08/08/2003 - 10, disponible en La Ley Online.
- Gottifredi, Silvina y Schurig, Harry, “La afectación del bien jurídico protegido por la Aduana con relación a delitos e infracciones”, publicado en *Derecho Penal Aduanero – Número Especial*, Lexis Nexis – Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 28/07/2004.
- Juan Patricio Cotter (h), “El Régimen Penal Cambiario. Breves Reflexiones desde la óptica del Derecho Aduanero”, publicado en *Revista de Estudio Aduaneros*, nº 20: Segundo Semestre de 2008/ Primer Semestre de 2010.

- Liendo, Horacio T. (h) y Marti Reta, Ernesto J., “¿Hay Control de Cambios?”, publicado en *La Ley*, T. 2006-F.
- Saravia Frías, Bernardo y Mazzinghi, Marcos, “Ingreso y Egreso de Divisas”, publicado en *La Ley*, T. 2006-D, Sec. Doctrina.
- Sarli, Jorge Celso, “El alcance de la declaración inexacta punible en la figura del inc. c) del apartado 1 del art. 954 del Código Aduanero.”, publicado en *Revista de Estudio Aduaneros*, n° 4: Segundo Semestre de 1991/Primer Semestre del 1992 , Buenos Aires: IAEA.
- Tavarone, Marcelo y Noguera Maria Jose, “El Banco Central y las Normas Cambiarias”, publicado en *La Ley*, T. 2006-E, Sec. Doctrina.
- Vidal Albarracín, H. G., *Delitos Aduaneros*, 3° Ed. – Corrientes: MAVÉ Editora, 2010.

# Índice

---

<i>Introducción</i>	3
<i>I. Control de Cambios</i>	5
1. Concepto	5
2. Breve referencia histórica sobre el control de cambios en Argentina	5
3. Génesis del actual Control de cambio sobre las exportaciones	6
<i>II. Régimen vigente en materia de ingreso y liquidación de divisas por operaciones de exportación</i>	11
1. La obligación de ingresar y liquidar divisas	11
2. Excepciones a la obligación de ingresar divisas	12
2.1. Operaciones Exceptuadas	12
2.2. Actividades lucrativas que estuvieron excluidas hasta 2011	14
2.3. El particular caso de las PyMEs	15
2.4. Casos en que los cobros de exportaciones se aplican a la cancelación de anticipos y prefinanciaciones de exportaciones y otras financiaciones externas	16
3. Plazos para la liquidación de las divisas de cobros de exportaciones de bienes, anticipos y prefinanciaciones de exportaciones	17
4. El tipo de cambio de las divisas liquidadas fuera de término	18
5. Seguimiento del ingreso de las divisas de cobros de exportaciones de bienes. Situaciones que justifican la falta de ingreso de divisas	20
6. Anticipos y prefinanciaciones de exportaciones	23
<i>III. El nacimiento del "Cepo Cambiario" y las medidas adoptadas por DGA en materia de control de cambios de exportación</i>	27
<i>IV. Análisis General: La Aduana y el control de cambios sobre las exportaciones</i>	29
1. Noción de Competencia	29
2. El organismo aduanero es ajeno a las cuestiones cambiarias	30

3. La obligación de ingresar divisas deviene del régimen cambiario y su control compete al BCRA _____	32
4. La delimitación conceptual de la CSJN en el precedente "Legumbres" _____	34
5. Corolario _____	37
<b>V. La Instrucción General nº 2/12 _____</b>	<b>39</b>
1. La instrucción de encuadrar incumplimientos al régimen cambiario en infracciones aduaneras _____	39
2. Incompetencia de DGA _____	39
3. Tipicidad: ¿El C.A. castiga el no ingreso o el ingreso tardío de divisas? _____	40
3.1. Análisis general del art. 954 del CA _____	40
3.2. Análisis particular de la infracción descrita en el art. 954 inc. c) del C.A. _____	44
3.3. Atipicidad manifiesta ante la inexistencia de Declaración Inexacta _____	49
3.4. No afectación del Bien Jurídico Protegido _____	51
3.5. Inexistencia de nexo causal entre la declaración aduanera y el ingreso de divisas _____	51
3.6. Imposibilidad de aplicar la Analogía - El no ingreso y el ingreso indebido son hipótesis disímiles _____	55
3.7. La atipicidad del Art. 994 inc. c) del C.A. respecto del ingreso tardío _____	56
3.8. Corolario _____	56
4. Violación a la Defensa en Juicio y al Principio de Culpabilidad _____	57
5. La respuesta de la Jurisprudencia _____	58
<b>VI. La Instrucción General 07/12 (DGA) _____</b>	<b>69</b>
1. La instrucción de bloquear los reintegros aduaneros _____	69
2. El ingreso de divisas como condición de los reintegros de exportación _____	69
3. La motivación de la Instrucción nº 7/12 – Confusión conceptual _____	73
4. Ilegalidad y Arbitrariedad manifiesta del bloqueo instrumentado por la Instrucción General nº 7/12 _____	75
4.1. Violación al principio de legalidad formal - incompetencia _____	75
4.2. Violación al principio "nullum crimen, nulla poena, sine previa lege poenale" _____	79
4.3. Violación al Debido proceso adjetivo y la Defensa en Juicio _____	80
4.4. Violación al Derecho de Propiedad _____	80
4.5. Violación al Principio de Razonabilidad _____	81

5. Afectación a la garantía del Non Bis in Idem y Exceso de punición	83
6. La respuesta de la Jurisprudencia	85
<b>VII. Intimaciones de DGA</b>	<b>91</b>
1. ¿Comportamiento “fiscal”?	92
2. Sumario por art. 954 inc c) del C.A.	93
3. Sumario Disciplinario	93
4. Remisión de actuaciones a DGI	93
5. Reintegros de IVA	94
6. Quita de beneficios	96
<b>VIII. Conclusiones</b>	<b>97</b>
<b>Bibliografía</b>	<b>103</b>
<b>Índice</b>	<b>105</b>