

X JORNADAS INTERNACIONALES DE DERECHO ADUANERO



ASOCIACION ARGENTINA
DE ESTUDIOS FISCALES

X Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero



X Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero / Catalina García Vizcaíno
... [et al.]. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación Argentina
de Estudios Fiscales, 2018.
366 p. ; 28 x 19 cm.

ISBN 978-950-9761-40-7

1. Derecho Aduanero . I. García Vizcaíno, Catalina
CDD 343.056

X Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero

© 2018 ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

Edita:

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

Avda. Pte. Julio A. Roca 751 - EP "B" - (1067) Buenos Aires - Argentina

Tel./Fax: (5411) 4342-1796/7837 - www.aaef.org.ar

E-mail: info@aaef.org.ar

Comercializa y distribuye:

ERREPAR S.A.

Paraná 725 - (1017) Buenos Aires - República Argentina

Tel.: (5411) 4370-2002 - www.errepar.com

E-mail: clientes@errepar.com

ISBN 978-950-9761-40-7

Prohibida su reproducción parcial o total sin permiso por escrito de la casa editora
Hecho el depósito que marca la ley 11723 - Impreso y hecho en Argentina - Printed in Argentina

Esta edición se terminó de imprimir
en los talleres de Errepar S.A.
Buenos Aires, República Argentina,
en el mes de mayo de 2018.

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

CONSEJO DIRECTIVO

Período 2016/2018

Presidente:

Guillermo O. Teijeiro

Vicepresidente:

Carlos A. Abeledo

Secretario:

Pablo J. M. Revilla

Tesorero:

Daniel A. Calzetta

Vocales:

A. Carolina Calello

Guillermo A. Lalanne

Marina C. Lamagrande

Gabriela Rigoni

José María Sferco

Revisores de cuentas:

Andrés M. Edelstein

Alejandro E. Messineo

Av. Julio A. Roca 751, entrepiso "B" - 1067 - Buenos Aires

Tel./Fax: (54-11) 4342-1796/7837 y 4345-0218

e-mail: info@aaef.org.ar - web: www.aaef.org.ar

X JORNADAS INTERNACIONALES DE DERECHO ADUANERO

10 y 11 de agosto de 2017

COMITÉ CIENTÍFICO

Presidenta:

Catalina García Vizcaíno

Vocales:

Mario J. Bibiloni

Juan C. Bonzón Rafart

Raúl Bustos Cara

Juan Patricio Cotter

Pablo Gallegos Fedriani

COMITÉ EJECUTIVO

Presidente:

Francisco J. Menéndez

Vocales:

Fernando P. Schettini

María Claudia Daverio

María Gottifredi

M. Noel Lascano

Harry Schurig

Javier Zunino

SUMARIO

Catalina García Vizcaíno	
Exposición inaugural	1

RECOMENDACIONES DE LAS DÉCIMAS JORNADAS INTERNACIONALES DE DERECHO ADUANERO. PANEL I

Posibles reformas al Código Aduanero y otras normas vinculadas con la materia.	
Cuestiones “de fondo”	15

RECOMENDACIONES DE LAS DÉCIMAS JORNADAS INTERNACIONALES DE DERECHO ADUANERO. PANEL II

Posibles reformas al Código Aduanero y otras normas vinculadas con la materia.	
Cuestiones “de procedimiento”	17

PANEL I. POSIBLES REFORMAS AL CÓDIGO ADUANERO Y OTRAS NORMAS VINCULADAS CON LA MATERIA. CUESTIONES “DE FONDO”

Mateo Mc Cormack	
Informe de Relatoría	21

PANELISTAS

Mario J. Bibiloni	
La incertidumbre jurídica y efectos nocivos generados por la imposición por el Poder Ejecutivo de los tributos aduaneros. Imperiosa necesidad de respetar la Constitución Nacional.....	31

Mario Fernando Giachello	
Deberes positivos y garantías procesales en materia de Derecho Penal Económico. Propuesta de modificación del Código Aduanero.....	47

Pablo O. Gallegos Fedriani	
Las desigualdades entre el contribuyente y el Estado en sus relaciones de acreedor y deudor	63

Jorge C. Sarli	
Análisis estrictamente jurídico de las recientes rebajas en el arancel de importación mediante el expresamente invocado ejercicio de las facultades delegadas por el artículo 664 del Código Aduanero	67

Fernando P. Schettini	
El “valor teórico” como método de valoración en la exportación de mercaderías. Propuesta de cambio	81

PONENCIAS

Marina Larsen y Yanina Rodríguez	
Intereses resarcitorios que percibe el Estado en caso de mora de los particulares, y los reconocidos a los administrados en procedimientos de repetición	95

Ramiro Egüen, Fernando Gabriel Herrera y Nahuel López Garritano Interpretación legislativa conflictiva. Lineamientos generales a tener en cuenta para una posible reforma	103
Harry Schurig La clasificación arancelaria y el uso del Sistema GS1 en las declaraciones aduaneras. Su inserción en el Plan Nacional de Gobierno Electrónico.....	115
María Lorena Silvestri Control aduanero. Bien jurídico tutelado por los delitos aduaneros. Evolución.....	125
Juan Carlos Vázquez Los intereses legales en materia aduanera. Necesidad de reformar los artículos 791, 794, 797, 812, 838, 845, 848, 882, 883, 924 y 925 del Código Aduanero. Propuesta.....	135

PUBLICACIÓN DE SUMARIOS

Martín González Seoane Las liquidaciones aduaneras suplementarias	151
José María Acuña, Pablo Keuthen y Francisco Peris Intereses resarcitorios que percibe el Estado en caso de mora de los particulares, y los reconocidos a los administrados en procedimientos de repetición	153
María Celia Catoyra El nuevo Código Aduanero del Mercosur y la seguridad jurídica del bloque. Necesidad de evaluar posibles reformas	155
Juan Pablo Aguirre, Bruno Leandro Galleni y Gabriela Alejandra Tosto Delegaciones legislativas en el Código Aduanero Argentino y el Código Aduanero del Mercosur	157
María Montellano La importancia de la definición concreta del “control aduanero” y su alcance, por razones de seguridad jurídica.....	159
Pablo Jorge Moreno Tributos aduaneros: delegaciones. Liquidación de tributos aduaneros y las problemáticas actuales. Repetición de tributos: sus intereses y la evolución jurisprudencial	161
Joaquín Perdigués Las delegaciones contenidas en el Código Aduanero Argentino y su adecuación al texto constitucional en materia de prohibiciones y establecimiento de tributos a la importación y exportación	163
Juan Carlos Vázquez Repetición de tributos aduaneros. Determinación del monto a percibir. Necesidad de reformar el artículo 809 del Código Aduanero. Propuesta.....	165
Daniel Zarucki Despachar equipaje no acompañado en Argentina: ¿un beneficio o un castigo?.....	167

PANEL II. POSIBLES REFORMAS AL CÓDIGO ADUANERO Y OTRAS NORMAS VINCULADAS CON LA MATERIA. CUESTIONES “DE PROCEDIMIENTO”

Rufino Beccar Varela Informe de Relatoría	171

PANELISTAS

Eduardo Mallea

La revisión de la cuestión de los plazos en los procedimientos aduaneros en pos de la “eficiencia” 179

Facundo Sarraabayrouse y Mariano Sejem

La doble jurisdicción en materia penal aduanera. Una propuesta de modificación en ocasión de un nuevo anteproyecto de reforma del Código Penal de la Nación 197

Stella Maris Ruiz

El despachante de aduana. Modificación del Código Aduanero de acuerdo con los cambios internacionales. Facilitación del Comercio Exterior 205

Horacio D. García Prieto

Propuestas de modificación en materia de repetición de tributos aduaneros 211

Pablo A. Garbarino

Posibles reformas al Código Aduanero y otras normas vinculadas con la materia. Cuestiones “de procedimiento” 217

PONENCIAS

Juan Manuel Francia

El alcance de las “amplias facultades” del Tribunal Fiscal de la Nación frente al deber de agravarse (artículo 1143 vs. artículo 1145)..... 229

Gladys Mabel Gigante

Organización y procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Posibles alternativas de mejora en orden a la agilización de trámites 239

Natalia E. Vimer Benítez, Florencia Natalia Yebra y Ricardo Pérez Orue

Reflexiones respecto del Tribunal Fiscal de la Nación, el control de constitucionalidad y de convencionalidad 259

Lucas Viola Morosini

Límites a las medidas cautelares en el marco del procedimiento de infracción 273

PUBLICACIÓN DE SUMARIOS

Alan Rusinek

Competencia y facultades del Tribunal Fiscal de la Nación para dictar medidas cautelares 283

Ramiro Laureano Cepeda Parga, Tomás Davidoff y Tomás Ramos

El artículo 105 y similares del Código Aduanero. Análisis del recurso limitado allí previsto y su efecto devolutivo. Un control judicial insuficiente 285

Rodolfo Fernando Domínguez

La inconstitucionalidad estructural del procedimiento en materia de infracciones aduaneras 287

Caterina Fagiano

El control de constitucionalidad. Tribunal Fiscal de la Nación. Artículo 1164 del Código Aduanero..... 289

Martín Molteni

Artículo 1164 del Código Aduanero. Análisis, alternativas de adecuación. Control de constitucionalidad y de convencionalidad..... 291

MESA REDONDA
MULTILATERALISMO, REGIONALISMO Y BILATERALISMO

Catalina García Vizcaíno

Presentación de la Mesa Redonda	295

EXPOSITORES

Andrés Rohde Ponce (México)

Multilateralismo, regionalismo y bilateralismo. Oportunidades para México	301

Julio Guadalupe Báscones (Perú)

Multilateralismo, regionalismo y bilateralismo. La experiencia peruana	317

Raúl González Berro (Uruguay)

Multilateralismo, regionalismo y bilateralismo. La estrategia de Uruguay	325

Ricardo Xavier Basaldúa

La Argentina frente al bilateralismo, el multilateralismo y el regionalismo	335

Juan Patricio Cotter

El Acuerdo de Facilitación del Comercio.....	345

Catalina García Vizcaíno

Palabras de cierre	351

EXPOSICIÓN INAUGURAL

Catalina García Vizcaíno

Hoy es un día de júbilo para el Derecho Aduanero porque comienzan estas Décimas Jornadas Internacionales, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, que fueron creadas en 2008 durante la presidencia del Dr. Gustavo Zunino, quien ha sido y sigue siendo su esclarecedora guía y brújula orientadora.

Agradecemos a este prestigioso especialista por su permanente labor desinteresada y generosa, a las actuales autoridades de esta Asociación, presididas por el Dr. Guillermo Teijeiro, reconocido tributarista a nivel nacional e internacional, a los expeditivos miembros del Comité Ejecutivo, presididos por el Dr. Francisco Menéndez, al destacado Comité Científico (que tengo el honor de presidir) y a todos quienes hacen posible su realización (en particular al Gerente de la AAEF, Dr. Xiléf Irureta, y a la Srta. María Teresa Delville).

Como en años anteriores, hacemos saber que las ponencias han sido aprobadas por su fundamentación y calidad, aunque en algunos casos las propuestas y conclusiones difieren, y con independencia de que hubieran sido o no compartidas por los miembros del Comité Científico. Se privilegió el respeto a la libertad de expresión de criterios e ideas en este ámbito plural.

Han felicitado a los ponentes y, en especial, a quienes proceden de sus universidades: el Presidente de la Fundación y Rector de la Universidad de Belgrano, Prof. Dr. Avelino Porto; la Sra. Decana de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Prof. Dra. Mónica Pinto.

Los temas que se desarrollarán en estas Jornadas concitarán el especial interés de los concurrentes, por estar contenidos dentro del marco de la reforma tributaria que se pretende implementar.

Es así que la temática de los paneles y que ha sido motivo de ponencias versa sobre las propuestas de modificaciones del Código Aduanero.

Nuestro Código Aduanero (ley 22.415) fue publicado en el Boletín Oficial el 23/3/81 y entró en vigencia a los seis meses de su publicación, por lo cual en el mes de septiembre cumplirá 36 años de aplicación.

Tuvo pocas modificaciones, entre las que se destacan las de las leyes 23.353, 25.986 y 27.302, así como los decretos 1684/93 y 618/97.

No parece dudoso afirmar que ese Código ha resistido con fortaleza los embates del tiempo transcurrido, pese a las modificaciones impuestas a nivel internacional y, en especial, por los tratados internacionales que rigen en nuestro país y que tienen jerarquía superior a las leyes

conforme al artículo 75, inciso 22, de la CN, en la medida en que posibiliten una interpretación normativa sistemática.

Por ejemplo, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del GATT sustituyó a los artículos 641 a 650 y 652 a 659 del Código Aduanero (en adelante, CA), solución que quedó plasmada por una disposición infralegal (decreto 1026/87). El Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VI del GATT y el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, aprobados por la ley 24.425, prevalecen sobre las disposiciones en materia de derechos antidumping y compensatorios de los artículos 687 a 723 del CA.

Además, los artículos 639, 651, 728 y 744 del CA, en cuanto al tipo de cambio, han sido derogados implícitamente por el artículo 20 de la ley 23.905, dando lugar a varios criterios doctrinarios y jurisprudenciales.

Sin embargo, a fin de que las reglas sean *actualizadas y claras* para los operadores del comercio exterior y de las aduanas, se ha considerado conveniente escuchar las voces de los especialistas en la tarea de lograr modificaciones del Código Aduanero, tanto en cuanto al fondo como con relación a los procedimientos.

Son imprescindibles los aportes del sector privado y del sector público para lograr armonía en las reformas que se propicien.

El comercio internacional requiere disminución de costos y agilidad que lo faciliten, y que los controles aduaneros sean efectivos. Estas Jornadas procurarán el logro de estos fines, así como que las reformas del CA se adecuen a la reforma constitucional de 1994, a los tratados internacionales, a las leyes nacionales posteriores y a las interpretaciones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, CSJN).

PANEL I. POSIBLES REFORMAS AL CÓDIGO ADUANERO Y OTRAS NORMAS VINCULADAS CON LA MATERIA. CUESTIONES “DE FONDO”

El comercio exterior debe facilitarse, sin perjuicio del debido control que corresponde a las aduanas y que hace a intereses superiores de la Nación.

Han de respetarse los principios constitucionales y los que resultan de los acuerdos internacionales tendientes, por ejemplo, a lograr certeza y transparencia en las normas jurídicas y su interpretación por parte de las aduanas y de los tribunales.

Muchas de las disposiciones de los convenios internacionales (GATT, Acuerdo sobre Facilitación del Comercio, etc.) y criterios jurisprudenciales de la CSJN podrían consagrarse en las modificaciones del Código Aduanero.

1. Delegaciones

Las modificaciones legislativas que se propongan deben especificar los requisitos de las delegaciones en materia de tributos, así como de las prohibiciones a la importación y a la exportación. Además, se hace necesario delimitar claramente la naturaleza jurídica de esas prohibiciones, a fin de brindar seguridad jurídica y no entorpecer el comercio.

En particular, debería reformarse el artículo 755 del CA fijando topes cuantitativos para la delegación al Poder Ejecutivo Nacional. El artículo 666 del CA contiene un límite a los derechos e importación, aunque excesivo (hasta 600% el valor en aduana de la mercadería).

Cabe la pregunta: ¿es necesario o no consagrar el criterio mayoritario de la sentencia de la CSJN del 15/4/14 en “Camaronera Patagónica”?

La CSJN, por mayoría, sostuvo que resulta admisible que el Congreso atribuya al PEN ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, se autoriza a “elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa”. La ley 25.645 “carece de eficacia para convalidar retroactivamente una

norma que adolece de nulidad absoluta e insanable –como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura–, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia”. Por ello, “la invalidez de la mencionada resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal”. La disidencia de los Dres. Enrique Petracchi y Carmen Argibay declaró la inconstitucionalidad de la citada resolución 11/02, destacando que la delegación impropia se halla fundada en el artículo 99, inciso 2, de la CN (15/4/14, “Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía s/Amparo”).

Por otra parte, el 3/6/14 (“Roch SA”) entendió que una ley no puede disponer hacia el pasado en materia tributaria, sino después de su publicación.

El 25/3/15 en “Grobecopatel Hnos. SA” la CSJN declaró inadmisibile el recurso extraordinario contra la sentencia de la Sala IV de la Cámara del 14/11/13 que ordenó al Estado Nacional a abonar a la empresa actora la diferencia positiva de valor resultante de la aplicación de la resolución 125/08, modificada por su similar 141/08 y cc., y el que hubiera correspondido por aplicación de las normas preexistentes al dictado de la mencionada resolución, por las ventas acreditadas en autos y que se vieron alcanzadas por aquellas, a la que deberá adicionarse la tasa pasiva de interés fijada por el BCRA.

Recordemos que la Corte Suprema, por mayoría, el 15/4/14, en “Camaronera Patagónica SA” expresó que “no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (artículo 76) autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo (Fallos: 326:4251)”; la posición disidente también entendió que la materia tributaria es ajena a las mencionadas en el artículo 76 de la CN.

Por otra parte, si entrara en vigencia el Código Aduanero del Mercosur (CAM) habría que examinar la amplitud de las delegaciones contenidas en este ordenamiento, por ejemplo, su artículo 163, numeral 1, que prevé que el impuesto de importación *ad valorem* “se determinará aplicando las alícuotas previstas en el Arancel Externo Común, estructurado en base a la Nomenclatura Común del Mercosur, sobre el valor en aduana de la mercadería, determinado de conformidad con las normas del Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT)”. Esta norma no prevé las excepciones de los países a tal arancel ni que las decisiones del Consejo del Mercado Común se deban incorporar al ordenamiento interno en los términos del artículo 40 del Protocolo de Ouro Preto.

No olvidemos que conforme al artículo 1, numeral 4, del CAM se consagró el principio de que las legislaciones aduaneras “de cada Estado Parte serán aplicables supletoriamente dentro de sus respectivas jurisdicciones en aquellos aspectos no regulados específicamente por este Código, sus normas reglamentarias y complementarias”.

Para salvaguardar el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, consideramos que las normas reglamentarias y complementarias deberían ser aprobadas por los congresos nacionales para su aprobación, al igual que el CAM, atento a la preeminencia que ostentan respecto de las legislaciones nacionales.

2. Actores del comercio internacional

Es importante examinar las normas que regulan la actividad de los auxiliares del comercio y del servicio aduanero, importadores y exportadores, y otros sujetos, así como la actuación del servicio aduanero, armonizándola con las nuevas funciones de control que este debe ejercer atento a la evolución del Derecho Aduanero.

3. Procedimientos operativos y regímenes especiales

Deberán analizarse los procedimientos operativos en aras de su modernización, optimizando tiempo y recursos, y los regímenes especiales, a fin de su actualización. Para ello se tendrán en cuenta las disposiciones de convenios internacionales, como el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio y el Convenio de Kyoto Revisado.

De no reformarse el Código Aduanero, tendrían que modificarse las reglamentaciones a ese respecto.

Los costos deben reducirse y simplificarse los trámites, sin perjuicio del adecuado ejercicio de control por parte del servicio aduanero.

Han de conjugarse adecuadamente el interés público y el interés privado, de modo de no causar costos superfluos a los particulares.

4. Tributos y multas aduaneros: determinación de los importes

En materia de tributos a la importación corresponde el examen de la base imponible, adaptándola al Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del GATT de 1994.

Para los tributos a la exportación podría analizarse si debe consagrarse la noción positiva de valor.

Tendrán que estudiarse, especialmente, los artículos 639, 651, 728 y 744 del CA, consagrando o no la disposición del artículo 20 de la ley 23.905 y, en su caso, regular adecuadamente los intereses en cuanto a deudas liquidadas en dólares estadounidenses.

Considero que se debe evitar que los intereses agraven la situación de los actores del comercio exterior y que se tiene que dar fin a iniquidades que pudieran producirse por la aplicación del artículo 20 de la ley 23.905.

En efecto, el artículo 20 de la ley 23.905 dispone que los derechos de importación y los derechos de exportación, así como los demás tributos que gravaren las importaciones y exportaciones, “se determinarán en dólares estadounidenses” y que el “pago podrá efectuarse en la mencionada moneda, en bonos de crédito a la exportación de acuerdo a las normas vigentes, o en australes. En este último caso la equivalencia se determinará conforme al *tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago*” (el destacado me pertenece). Ello importa una suerte de actualización.

Atento a lo normado por la ley 25.561 y el decreto 214/02, la DGA dictó la nota externa 2/04 (BO: 9/12/04) por la cual estableció pautas para la cancelación de las deudas tributarias y multas, dejando sin efecto la instrucción 39/02. Esta nota externa fue sustituida por la resolución general de la AFIP 3271/12 desde el 2/5/12.

La resolución general de la AFIP 3271/12 contempla los siguientes supuestos:

- Obligaciones tributarias aduaneras originarias o suplementarias, expresadas en dólares estadounidenses, que se ingresen en moneda de curso legal:
 - a) Para su conversión en pesos se utilizará el tipo de cambio vendedor que informa el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de su efectivo pago.
 - b) Cuando correspondan intereses, estos deberán ser calculados sobre el capital adeudado —en pesos— hasta la fecha de su pago, de acuerdo con lo establecido por el artículo 794 y concordantes del CA.
 - c) Las obligaciones tributarias aduaneras suplementarias se liquidarán y notificarán en dólares estadounidenses. En la cédula o instrumento de notificación se consignará lo previsto en los incisos a) y b) precedentes y que será de aplicación, de corresponder, lo dispuesto en la resolución general 2890 y su modificatoria [procedimiento informático para el pago].
- Multas por infracciones aduaneras: Serán determinadas conforme a la base de cálculo establecida, para cada caso, por el CA y se expresarán en pesos. El tipo de cambio aplicable será el que rija en la fecha de comisión de la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación.

- Obligaciones tributarias aduaneras suplementarias que deben transformarse en pesos, correspondientes a hechos imponible realizados hasta el 6/1/02, inclusive, y expresadas en dólares estadounidenses, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 23.905 y su modificación, corresponde aplicar –desde el 3/2/02, inclusive– lo previsto en el decreto 214/02 y sus modificatorios y complementarios [aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia –CER–], del siguiente modo:
 - a) El capital adeudado se convertirá en pesos a razón de un dólar estadounidense (US\$ 1) = un peso (\$ 1).
 - b) Luego, dicho capital deberá ser recalculado mediante la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), que publica el Banco Central de la República Argentina, hasta la fecha de su efectivo pago.
 - c) Si corresponden intereses, conforme a lo establecido por el CA, deberán ser determinados de acuerdo con lo que se indica a continuación:
Hasta el 2/2/02, inclusive: sobre el capital nominal –sin adicionar el CER–.
A partir del 3/2/02, inclusive: sobre el capital recalculado –capital nominal más CER– al que se refiere el inciso b) precedente.
 - d) Las obligaciones tributarias suplementarias se liquidarán y notificarán en dólares estadounidenses. En la cédula o instrumento de notificación se consignará lo previsto en los incisos a), b) y c) anteriores y que será de aplicación, de corresponder, lo dispuesto en la resolución general 2890 y su modificatoria.
- Multas por infracciones aduaneras cometidas hasta el 6/1/02, inclusive, deben ser determinadas conforme a la base de cálculo establecida, para cada caso, por el CA. Los importes correspondientes a la base de cálculo deben ser pesificados a razón de un dólar estadounidense (US\$ 1) = un peso (\$ 1), sin aplicar el coeficiente de estabilización de Referencia (CER).

La CSJN, por su remisión al dictamen de la Procuración General, “Volkswagen Argentina SA”, del 23/8/11, entendió que las percepciones de IVA y del impuesto a las ganancias (IG) “no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponible recaigan sobre las operaciones de importación. En efecto, por un lado, la referida al impuesto a las ganancias, de la ley 20.628, constituye una forma de anticipar la futura –y eventual– gabela que pudiera nacer en cabeza del contribuyente por todas sus rentas obtenidas y sujetas a dicho gravamen (arg. artículos 1 y cc. de la ley mencionada)”. Agrega que, “por otro lado, la percepción de la resolución general 3431 (y sus normas modificatorias) está relacionada con un adelanto del IVA que deberá tributar oportunamente el importador de bienes muebles, pero por mercaderías que luego sean objeto de comercialización en el mercado interno (arg. artículos 1, 2 y cc., y segundo párrafo de sus considerandos)”. De ello, infiere que esas percepciones “debieron ser practicadas en pesos desde su origen”. En cambio, el citado dictamen sienta que el IVA es un tributo que “grava” las operaciones involucradas, “puesto que así está establecido en el artículo 1, inciso c), de la ley 23.349 (t.o. en 1997 y sus modificatorias) y que, por lo tanto, únicamente en ese caso correspondía que la obligación tributaria respectiva fuera determinada en dólares junto con los aranceles aduaneros pertinentes”.

Habrà que estar atentos acerca de si este criterio de la CSJN se mantiene con su nueva integración, o si es menester una reforma legislativa.

5. Estímulos a la exportación

Ha dicho la CSJN en cuanto a los estímulos a la exportación (como el Factor de Convergencia), por operatorias anteriores al decreto 1043/03, que si al momento de su cobro fueron liquidados en dólares estadounidenses, a efectos de determinar su cuantía no cabe remitirse a la doctrina del caso “Longobardi” (Fallos: 330:5345), sino a lo dispuesto en los artículos 1, 4 y 8 del decreto 214/02, debiendo, el importe respectivo, transformarse en pesos, a la paridad de un dólar estadounidense igual a un peso y se aplicará el coeficiente de estabilización de referencia –CER– (CSJN, 14/2/12, “ADM Argentina SA”, Fallos: 335:16).

6. Repetición de tributos aduaneros

La CSJN sostuvo que el artículo 20 de la ley 23.905 prevé la moneda en que se determinarán los tributos aduaneros adeudados por los contribuyentes y, por la otra, los instrumentos que pueden emplearse para su cancelación. Sin embargo, en modo alguno se refiere a la forma con que se determinarán o calcularán los importes que debe restituir la Aduana por tributos cobrados en exceso, ni tampoco la moneda que debe emplearse para su cancelación. Los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, según el artículo 20 de la ley 23.905. En consecuencia, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional con la cual fue hecho el pago, pues no existe suma alguna que deba ser devuelta en dólares estadounidenses ni que deba ser transformada a pesos en los términos del decreto 214/02. Según el artículo 809 del CA, la Aduana debe devolver los importes que hubiere “percibido” indebidamente, de modo que, si la Aduana percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares (15/5/14 y 28/10/14, “Cencosud SA”).

También en este caso habrá que estar atentos a si este criterio de la CSJN se mantiene con su nueva integración, o se requiere una reforma legislativa.

7. Intereses resarcitorios

Deberán regularse adecuadamente los intereses en cuanto a deudas liquidadas en dólares estadounidenses, ya que la resolución MEF 841/10 contempla desde el 1/1/11 la tasa de los intereses resarcitorios previstos por el artículo 37 de la ley 11.683, y los artículos 794, 845 y 924 del CA en el 3% mensual, y en el 4% mensual la tasa de los intereses punitivos del artículo 52 de dicha ley y del artículo 797 del CA. Esta resolución no distingue entre deudas en pesos y en dólares estadounidenses.

También se impone una regulación adecuada de los intereses en materia de repeticiones, que no traiga perjuicios a los particulares, toda vez que desde el 1/6/04 rige la resolución MEP 314/04 y modif. que fija la tasa del 0,50% mensual para las repeticiones en materias aduanera e impositiva, así como en el caso del artículo 838 del CA (derecho y acción para percibir importes en concepto de estímulos a la exportación) sin que a este respecto haya sido modificada por las resoluciones MEP 578/04 y 492/06, ni la resolución MEF 841/10.

Ha sostenido la CSJN, por mayoría, el 18/3/86, *in re* “Arcana, Orazio” (Fallos: 308:283), que los intereses resarcitorios del entonces artículo 42 [hoy artículo 37] de la ley 11.683 (a diferencia de los intereses por repetición de tributos del entonces artículo 161 [hoy artículo 179] de la citada ley) tienen por fin permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, lo cual justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, “elevación que... no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda”.

A ello agregó la Sala 2 de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, el 29/10/92, *in re* “Cerrito SRL” (DT, mayo de 1993, pág. 631), que es de toda lógica que los intereses que perciba el Estado por la demora en el pago de los impuestos sean superiores a aquellos por los cuales puedan los particulares obtener créditos en el mercado financiero, ya que “de no ser así, los contribuyentes podrían contemplar la alternativa –claramente perniciosa para el bien común– de obtener financiamiento por la vía de dejar de cumplir puntualmente sus obligaciones tributarias... Que los intereses que fije la autoridad administrativa, en cuanto se sujeten a los límites de la delegación, no pueden producir agravio constitucional válido, salvo que el contribuyente, a través de prueba idónea... demuestre que la aplicación de aquellos accesorios produce efectos confiscatorios”.

No obstante, la Corte Suprema consideró improcedente el recurso deducido por la AFIP contra la sentencia que hizo lugar a la repetición del IG indebidamente ingresado por la actora en los períodos 2002 y 2003 y, simultáneamente, declaró la inconstitucionalidad del artículo 4 de la resolución ME 314/04, disponiendo la utilización de la tasa de interés para uso

de la Justicia, fijada en la comunicación 14.290 del Banco Central de la República Argentina (4/12/14, “Alubia SA”).

Este criterio no se ha sostenido pacíficamente, por lo cual amerita una reforma legislativa.

Tanto es así que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, con fecha 25/4/17, en “Cubero, Alberto Martín c/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo” (AR/JUR/23314/2017) revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que había aplicado la tasa de interés pasiva promedio mensualmente publicada por el Banco Central de la República Argentina, en virtud de entender que rige la tasa de interés del artículo 179 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) y no rige lo normado por el artículo 622 del Código Civil (actualmente, artículos 767 y 768 del Código Civil y Comercial de la Nación). Se apreció especialmente que, en el citado fallo dictado en “Alubia”, la CSJN: i) se limitó a establecer que “en lo relativo a la tasa de interés aplicable el recurso es improcedente pues no logra refutar todos y cada uno de los fundamentos en que se sustenta la decisión apelada” (considerando 7º del fallo “Alubia” citado *ut supra*), dejando firme el pronunciamiento de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta que había confirmado la declaración de inconstitucionalidad del artículo 4 de la resolución del Ministerio de Economía 314/04, y ii) en la misma fecha y mediante la aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, adquirió firmeza una sentencia de la Sala IV que aplicó el criterio contrario al expuesto en el punto i) [conf. K.46.L (ROR) y K.49.L, *in re* “Klockmetal SA c/EN - AFIP - DGI - Resolución 8/09 (DV CRR2) - Período 2002 s/Dirección General Impositiva”]. En este contexto, se infirió que no cabe concluir que el Máximo Tribunal se ha expedido de modo definitivo con relación a la cuestión aquí controvertida.

La Sala 5 de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, el 5/2/98, en “Neumáticos Goodyear SA” y sus citas (LL, 1999-D-354; Suplemento de Derecho Administrativo de La Ley, del 2/8/99, pág. 6; AP 60001787), sostuvo que el artículo 794 del CA, que faculta a la Secretaría de Hacienda a fijar la tasa de interés aplicable al atraso en el pago de un tributo aduanero, no importa una inconstitucional delegación de funciones legislativas, “toda vez que en aquella norma aparecen las pautas normativas a las que debe sujetarse la fijación de las tasas de interés y los límites de tal facultad, quedando librado a la Secretaría de Hacienda solo un aspecto variable que el legislador ha estimado conveniente delegar, por la dinámica propia de la unidad económica, no tratándose, por lo demás, de materia que por su naturaleza sea insusceptible de delegación”. La remisión que hace el artículo 812 del CA “no puede sino entenderse en el sentido [de] que se aplicarán en tal supuesto los intereses que determine la Secretaría de Hacienda, en sentido similar, para el supuesto del artículo 794; sin que ello implique necesariamente que los intereses fijados deban ser iguales cuando se trate de acciones diferentes”.

La Corte Suprema compartió este criterio el 9/11/00 en “Neumáticos Goodyear SA” (Fallos: 323:3412).

8. Régimen de equipaje

En cuanto al régimen de equipaje deberían aumentarse reglamentariamente los montos de las franquicias del artículo 63 del decreto 1001/82 y de la resolución general 3751/94 de la entonces Administración Nacional de Aduanas y modificaciones, teniendo en cuenta la situación financiera internacional.

9. Prescripción

Respecto de la prescripción deberían eliminarse algunas causales de suspensión e interrupción.

En las palabras iniciales de las IX Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero del año 2016 me he referido a este tema.

A lo largo de los años que dure el procedimiento de impugnación y la sustanciación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) o el Juzgado competente, se halla suspendida la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera. Puede también suspenderse durante las etapas recursivas posteriores en los casos de sentencias del TFN contrarias a la pretensión del Fisco Nacional [arg. artículos 805, inciso c), y 1172 del CA].

También se verifica con la suspensión de la prescripción de la acción del Fisco para repetir importes pagados por estímulos a la exportación ante el TFN y eventuales instancias recursivas por sentencia del TFN desfavorable a la DGA; arg. artículos 853, inciso b), y 1172 del CA.

No olvidemos que la suspensión de la prescripción en cuanto a tributos (por ejemplo, por el auto de apertura del sumario¹, puede traer consecuencias severamente perjudiciales para el deudor de la obligación tributaria como la aplicación del tipo de cambio del día anterior al momento del pago en los términos del artículo 20 de la ley 23.905 y resolución general de la AFIP 3271/12, más los intereses del artículo 794 del CA.

Son gravosas también las causales de interrupción de la prescripción del artículo 937 del CA en cuanto a la acción para imponer penas por infracciones aduaneras, por lo cual podría afectarse el derecho a ser juzgado en un plazo razonable como lo consideró la CSJN el 8/11/11, en “Bossi y García SA”, Fallos: 334:1264.

10. Acatamiento de los criterios de la Corte Suprema

Resulta conveniente que la aduana adopte los criterios de la CSJN, salvo que aporte argumentos que fundamenten su apartamiento, toda vez que se ha dicho que si bien las sentencias del Tribunal cimero solo se aplican en los procesos concretos que le son sometidos, “y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquellas... De esa doctrina, y de la de Fallos: 212:51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia...” (Fallos: 307:1094 y sus citas). Ello es así por cuanto, por disposición de la CN y de la correspondiente ley reglamentaria, la CSJN tiene autoridad definitiva para la justicia de toda la República (artículo 100, CN [actualmente, artículo 116], y artículo 14, ley 48, Fallos: 212:51).

Cuando las sentencias de la CSJN son favorables a los particulares en causas análogas, la DGA debería allanarse a las pretensiones de los actores del comercio exterior o abstenerse de recurrir sentencias, ya que una solución contraria implicaría un desgaste jurisdiccional costoso para las arcas estatales, además de lesivo de los derechos y garantías de los particulares.

11. Publicidad de dictámenes y resoluciones aduaneras

Es necesario que se publiquen digitalmente los dictámenes y resoluciones aduaneras, así como las sentencias de instancias ulteriores, de modo de brindar transparencia y previsibilidad al accionar de los agentes públicos, en consonancia con las normas internacionales que tienen jerarquía superior a las leyes, a tenor del artículo 75, inciso 22, de la CN.

1 La CSJN, por mayoría, revocó el decisorio que sostuvo que la apertura del sumario contencioso no puede ser considerada un acto interruptivo en razón de que no fue notificada, ya que el artículo 937, inciso a), del CA habla de “dictado” del acto respectivo por lo que si la intención del legislador hubiese sido que se produjera con la notificación de aquel acto, o de la vista que debe conferirse de lo actuado a los presuntos responsables –una vez cumplidas las medidas ordenadas en aquella resolución– a fin de que estos presenten sus defensas y ofrezcan las pruebas pertinentes (artículo 1101) así lo habría indicado en el texto legal (12/5/09, “Wonderland SRL c/Aduana Rosario”, Fallos: 332:1109).

12. Otra cuestión relevante: discordancia de la ley 27.304 en cuanto a la tentativa de delitos aduaneros

Teniendo como base el artículo 42 del Código Penal (CP), el artículo 871 del CA preceptúa que incurre en tentativa de contrabando quien, “con el fin de cometer el delito de contrabando, comienza su ejecución pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad”. Es reprimida con las mismas penas que corresponden al delito consumado (artículo 872 del CA). Según la Exposición de Motivos del CA, esta disposición se basa en que “la modalidad del delito de contrabando, en los casos más usuales, no permite la diferenciación entre delito tentado y consumado”, como en los delitos comunes.

Sin embargo, desde el punto de vista tributario material, no se configura el hecho imponible, porque en la tentativa falta la efectiva importación para consumo de la mercadería. Es así que la Exposición de Motivos del CA en cuanto a su artículo 638, inciso a), expresa que “se refiere al delito de contrabando, mas no a su tentativa, pues en esta última no se concreta la importación para consumo”.

La Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, el 5/4/99, en “Suit, Élide H.”, consideró que no lesionaba el principio de “igualdad” el distinto tratamiento de la tentativa del delito de contrabando (que equipara las penas con el delito consumado, conforme lo establece el artículo 872 del CA) con respecto a las reglas de los artículos 42 y 44 del CP, por entender que esa cuestión se centra en razones de política criminal que valora la mayor alarma social producida por la tentativa de dicho delito en comparación con la de otros, ya que el referido principio no obsta que el legislador establezca distinciones valederas entre supuestos que estima diferentes. Resaltó, asimismo, que la Corte Suprema de los Estados Unidos ha sostenido que la garantía de la igualdad no exige del legislador una “simetría abstracta” (232 US 138), ni tampoco puede pretenderse de él una perfección matemática impracticable (316 US 535), y que la garantía constitucional en examen consiste en aplicar la ley a todos los casos según las diferencias constitutivas de estos, de modo tal que no es la igualdad absoluta o rígida, sino la igualdad para todos los casos idénticos, por la que se exige la prohibición de establecer excepciones con las que se excluya a unos de lo que se concede a otros, en idénticas circunstancias –doctrina de CSJN, Fallos: 123:106; 180:149– (LL, 2000-C-447).

La CSJN no hizo lugar al planteo de inconstitucionalidad del citado artículo 872, en Fallos: 310:495 y, por mayoría, el 23/3/10, en “Branchessi”.

La ley 27.304 (BO: 2/11/16) modificó el artículo 41 ter del CP, consagrando la figura del “arrepentido” para determinados delitos, como los aduaneros de la Sección XII del Título I del CA, y prevé en su primer párrafo: “Las escalas penales podrán reducirse a las de la tentativa respecto de los partícipes o autores por algún delito de los detallados a continuación en este artículo, cuando durante la sustanciación del proceso del que sean parte, brinden información o datos precisos, comprobables y verosímiles”.

Como las penas de las tentativas de los delitos aduaneros se equiparan a las de los delitos consumados, cabe preguntarse si la modificación de la ley 27.304 aplica en el caso de los “arrepentidos” la disminución de un tercio a la mitad del artículo 44 del CP. Si esta hubiera sido la intención de la reforma, era más claro reformar el CA contemplando la excepción al principio general de equiparación de penas, o especificar en el artículo 41 ter del CA que, en ese caso, era inaplicable el artículo 872 del CA.

PANEL II. POSIBLES REFORMAS AL CÓDIGO ADUANERO Y OTRAS NORMAS VINCULADAS CON LA MATERIA. CUESTIONES “DE PROCEDIMIENTO”

Debe determinarse si las regulaciones procesales del CA y otras normas vinculadas respetan adecuadamente las garantías procesales resultantes de la CN y los tratados internacionales.

A ese respecto se analizarán los siguientes aspectos:

1. Efectos del recurso de apelación a la Justicia de sanciones disciplinarias

Los artículos 53, punto 1 (respecto de despachantes de aduana), 70, punto 1 (agentes de transporte aduanero), 88, punto 1 (apoderados generales y dependientes de los auxiliares del comercio y del servicio aduanero), y 105, punto 1 (en cuanto a importadores y exportadores) del CA prevén que dentro de los diez días de notificada la resolución confirmatoria de la sanción disciplinaria, el interesado podrá interponer recurso de apelación al solo efecto devolutivo ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso Administrativo de la Capital Federal, “fundado en razones de ilegitimidad o arbitrariedad”. El artículo 111 del CA con relación a otros sujetos contempla el efecto devolutivo del recurso incluso ante la DGA.

Se deberá establecer si es conveniente o no modificar esas disposiciones, confiriendo efecto suspensivo a los referidos recursos, a fin de resguardar el derecho de defensa ante un tribunal independiente sin generar indebidos perjuicios a los justiciables.

2. ¿Debe o no eliminarse la doble jurisdicción para el juzgamiento del delito de contrabando?

El procedimiento aduanero por delitos se regula en los artículos 1118/1121 del CA con relación a los delitos previstos en la Sección XII, Título I, del CA. Además, rige la ley 27.319 sobre delitos complejos, en cuanto a la investigación, prevención y lucha.

El CA ha consagrado el doble juzgamiento respecto de delitos aduaneros (judicial y aduanero)², que provenía de la ley 21.898, al cual la CSJN procuró ponerle coto por la sentencia del 10/3/83, en la causa “De la Rosa Vallejos, Ramón, s/Artículo 197 de la Ley Aduanera” (Fallos: 305:246), ya que estableció el alcance del artículo 196 de la Ley de Aduana (t.o. en 1962, modif. por la ley 21.898), reproducido parcialmente en el artículo 1026 del CA. El nombrado había sido procesado ante la justicia en lo penal económico por presunto delito de contrabando, causa que concluyó con el sobreseimiento definitivo por no constituir delito el hecho investigado; la Aduana, empero, lo condenó por tentativa de contrabando y le aplicó las sanciones administrativas correspondientes. Apelada la resolución aduanera ante la cámara respectiva, la Sala III la revocó por considerar que el apelante se hallaba amparado por la garantía constitucional de la cosa juzgada. Al recurrir la Aduana en queja ante la CSJN, por estimar que la ley atribuye independencia en el juzgamiento de las infracciones aduaneras que no dependen de las decisiones judiciales, sostuvo el Alto Tribunal que con la sanción de la ley 21.898 –hoy, también con el CA– “existen dos géneros de ilicitudes, agrupados en las infracciones y los delitos aduaneros, y que estos últimos –contrariamente a lo sostenido por la apelante– no pueden ser considerados al mismo tiempo delito e infracción basándose en la distinción de las penas y sanciones que la ley prevé para los mismos. Ello se desprende del propio texto de la ley, que para la aplicación de las penas y sanciones por contrabando se remite a una única conducta típica... De tal manera, las sanciones del artículo en examen son accesorias de la privativa de libertad, y en consecuencia dependientes de la existencia de aquella”.

Con posterior integración, la CSJN mantuvo esa doctrina el 7/6/84 en “Ventura Mar del Plata SACIFyM” (El Derecho, del 24/8/84).

De esta forma, instruido el sumario de prevención del artículo 1118, cumplidas las diligencias de los artículos 1119 y 1120, y elevadas las piezas originales a la judicatura [artículo 1121, inciso a)] y la copia autenticada al administrador de Aduana respectivo [artículo 1121, inciso b)], aquella es la que lleva el proceso adelante hasta culminar con el sobreseimiento, la absolución o la condena, en tanto que la Aduana –sin perjuicio de sus facultades de inves-

2 A este tema me he referido, entre otros, en García Vizcaíno, Catalina, *Tratado de Derecho Tributario. Derecho Tributario Formal, Procesal y Penal*, 6ª ed. ampliada y actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, T. II, págs. 209/213 y 235/238.

En el mismo sentido, García Vizcaíno, Catalina, *Manual de derecho tributario*, págs. 538/542 y 560/562, 3ª ed. ampliada y actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2017.

tigación, por las cuales puede introducir nuevos elementos aun en la jurisdicción penal, al actuar como querellante— debe esperar el pronunciamiento judicial a los efectos de que en el supuesto de condena pueda aplicar las penas accesorias. De la sentencia de la CSJN recaída el 11/7/02 en “Mazal, Carlos I.” (Fallos: 325:1731) surge que la sentencia condenatoria debe quedar firme para la aplicación de sanciones accesorias.

Se sostuvo que la aplicación de las penas accesorias que corresponden a la autoridad aduanera no pueden ser impuestas por una sentencia; lo contrario importa una injerencia indebida de los magistrados federales en las legítimas atribuciones del organismo administrativo (CSJN, 28/3/00, “Tello, Norma del Valle s/Contrabando”, Fallos: 323:637).

Se ha planteado la cuestión relativa al juzgamiento de la persona jurídica si se encontrara prófugo (o fallecido) quien, en ejercicio de su administración, cometió el delito de contrabando. Vidal Albarracín entiende que sin autor no puede haber pena, por lo cual si el delito se configuró y de él emergió un beneficio indebido para la sociedad, no cabría sanción penal a esta, “sino solo una acción de enriquecimiento ilegítimo o sin causa”, salvo que se considere que la autoría recae sobre la persona jurídica, sin perjuicio de la responsabilidad individual o personal que pueda corresponder a los miembros que hayan perpetrado los hechos punibles.

He considerado en las obras citadas en la nota de este apartado que las sanciones previstas para las personas jurídicas por delitos aduaneros son accesorias de la sanción principal impuesta a las personas físicas, por el principio de la CSJN del 10/3/83, en “De la Rosa Vallejos”, sin perjuicio de lo cual estimé que son válidos los requerimientos fiscales que comprendan dentro del objeto procesal la responsabilidad de las personas jurídicas, ya que se contempla entre las sanciones, las del “retiro de la personería jurídica y, en su caso, la cancelación de la inscripción en el Registro Público de Comercio, cuando se tratare de personas de existencia ideal” [conf. artículos 876, apartado 1, inciso i), y 1121, inciso a), del CA], de manera que pueda ser oída y hacer valer sus derechos.

La CSJN, por mayoría, rechazó el recurso extraordinario contra la decisión de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación, confirmatoria de lo resuelto por el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 1 de Córdoba, que declaró la nulidad de los requerimientos de elevación a juicio del fiscal y de la querella, así como de todos los actos que tuvieran a la empresa como imputada, al sostener la imposibilidad de que las personas jurídicas puedan ser sujetos pasibles de la aplicación de sanciones en sede judicial por la comisión de un delito determinado (en el caso, tentativa de contrabando documentado), sin perjuicio de la posibilidad de sancionar a la sociedad una vez juzgado y eventualmente condenado su socio gerente, en orden al delito imputado, con las penas o medidas de seguridad de los artículos 876, apartado 1, incisos g) e i), 887 y 888 del CA, de carácter accesorio a la pena privativa de libertad previamente impuesta (30/5/06, “Fly Machine SRL”, Fallos: 329:1974).

En el ámbito de la CABA se sostuvo que la Cámara Nacional en lo Penal Económico es competente para conocer del recurso de apelación interpuesto contra resoluciones del administrador aduanero en el procedimiento por delitos, conforme al artículo 1028, primer párrafo, inciso a), del CA, pero no cuando se trata de decisiones de aquel administrador por infracciones aduaneras, supuesto en el cual resulta competente, de mediar recurso de apelación, el Tribunal Fiscal de la Nación³.

3. Efectos del inicio del procedimiento de impugnación contra multas automáticas y actos del servicio aduanero que exigen la devolución de estímulos pagados indebidamente

El artículo 1058 del CA (según la ley 25.986) prevé el efecto suspensivo de la impugnación solo para el supuesto del inciso a) del artículo 1053 del CA, referente a las liquidaciones originarias o suplementarias de tributos aduaneros.

Esto significa que la ley 25.986 eliminó el efecto suspensivo en cuanto al supuesto del inciso b) del artículo 1053 del CA, consistente en la intimación de la restitución de los impor-

3 C. Nac. Penal Económico, Sala B, 23/4/99, “Pujadas, Enrique”.

tes que el Fisco hubiere pagado indebidamente por estímulos a la exportación regidos por la legislación aduanera [al no tener efecto suspensivo, no suspende la prescripción –arg. artículo 853, inciso b)–, aunque la notificación de la liquidación impugnada interrumpe la prescripción –artículo 854, inciso a)–. No suspende el curso de los intereses].

Desde la ley 25.986 tampoco tiene efecto suspensivo el supuesto del inciso e) del artículo 1053 del CA, referente a la aplicación de multas automáticas (p.ej., las previstas en los artículos 218, 220 y 222; no tiene efecto suspensivo a partir de la ley 25.986).

Antes de la ley 25.986, el artículo 1058 del CA contemplaba el efecto suspensivo para los supuestos de los incisos a), b) y e) del artículo 1053 del CA.

He estimado que no parece conveniente prever el *solve et repete* en los supuestos de los incisos b) y e) del artículo 1053 del CA, al eliminarse el efecto suspensivo de la impugnación⁴.

Debe destacarse que Casás, dentro del eje sobre tutela jurisdiccional efectiva, ha considerado (con apoyatura en varias jornadas internacionales y en el Modelo del Código Tributario para América Latina de 1967) que: “Debe instituirse el efecto suspensivo de todos los recursos administrativos o jurisdiccionales contra sanciones, lo que conduce a que solo puedan ejecutarse las resoluciones de tal naturaleza una vez pasadas en autoridad de cosa juzgada, ya que solo cumplido tal recaudo se disipa el ‘estado de inocencia del inculpa’”⁵.

Este punto deberá ser desarrollado por los especialistas, a fin de que se expidan sobre la conveniencia o no de la reforma, teniendo en cuenta los convenios internacionales en vigencia en la Argentina.

1. Procedimientos ante la Dirección General de Aduanas

Se establecerá el modo por el cual podrían abreviarse los plazos de los procedimientos ante la DGA, a fin de lograr eficiencia y adecuado ejercicio del derecho de defensa, así como de las demás garantías procesales, como la del derecho a ser juzgado en un plazo razonable, consagrado por la CSJN.

El tribunal cimero, por mayoría, entendió que un procedimiento recursivo por una infracción aduanera que se prolongó durante más de veintitrés años excede todo parámetro de razonabilidad de duración del proceso penal. Si se ordenara un reenvío para tramitar el incidente de prescripción de la acción en la instancia pertinente, ello no haría más que continuar dilatando el estado de indefinición en que se ha mantenido a la parte, en violación de su derecho constitucional a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones indebidas. Por lo tanto, corresponde que sea la Corte la que ponga fin a la presente causa declarando la extinción de la acción penal por prescripción⁶.

El “plazo razonable” de duración del proceso al que se alude en el apartado 1 del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH) constituye una garantía exigible en toda clase de proceso, difiriéndose a los jueces la casuística determinación de si se ha configurado un retardo injustificado de la decisión. Para ello, ante la ausencia de pautas temporales indicativas de esta duración razonable, tanto la Corte Interamericana –cuya jurisprudencia puede servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales– como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos –al expedirse sobre el punto 6.1 de la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales que contiene una previsión similar– han expuesto en diversos pronunciamientos ciertas pautas para su determinación y que pueden resumirse en: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; c) la conducta de las autoridades judiciales, y d) el análisis global del procedimiento⁷.

4 Cfr. García Vizcaíno, Catalina, *Tratado...*, cit., T. II, págs. 221. Asimismo, García Vizcaíno, Catalina, *Manual...*, cit., pág. 549.

5 Casás, José Osvaldo, *Carta de derechos del contribuyente latinoamericano*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2014, págs. 13 y 163/166.

6 8/11/11, “Bossi y García SA”, Fallos: 334:1264.

7 CSJN, 19/11/13, “Bonder Aaron –Emperador Compañía Financiera SA– y otros c/BCRA s/Resolución 178/93”.

Bien dice Casás que debe propenderse a una duración razonable de los procesos tributarios, “para que el derecho de acceso a la jurisdicción no se convierta en un derecho de acceso a la historia”, y recuerda que algunos letrados reconocen que la dilación excesiva de los procesos penales se transforma, en los hechos, en “el paraíso de los culpables y el infierno de los inocentes”⁸.

2. Establecimiento de normas que completen el artículo 1042 del CA

La no tributación o graduación de la tasa de almacenaje, según el caso, durante el transcurso de los procedimientos es contemplada en el artículo 1042.

Pueden examinarse las reformas por las cuales se garantice que de manera automática se mantenga indemne a quien fue objeto de un sumario o suspensión de despacho de mercaderías en la DGA y luego fue absuelto o levantada la suspensión.

3. Organización y procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación

Respecto de este punto se analizarán las posibles modificaciones a implementarse para mejorar la sustanciación de los procedimientos y (en su caso) el alcance del recurso por retardo del artículo 1159 del CA, así como el modo de garantizar la efectividad de las sentencias dictadas en los recursos de amparo.

Otro punto posible a tratar es la competencia y facultades para dictar medidas cautelares de ese Tribunal.

Además, podrá considerarse es la necesidad, o no, de modificar el artículo 1164 del CA en cuanto a la imposibilidad del Tribunal Fiscal de la Nación de declarar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias o aduaneras y de sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la CSJN “hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal”.

Para ello debe tenerse en cuenta que respecto de la CADH o Pacto de San José de Costa Rica, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (a diferencia de nuestra CSJN) ha entendido que solo se aplica a personas físicas o humanas, con algunas excepciones. Ver opinión consultiva OC-22/16, del 26/2/16, solicitada por la República de Panamá, de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, por mayoría. Aunque en el punto 111 de esa opinión, la referida Corte “ha considerado necesario hacer una distinción para efectos de establecer cuáles situaciones podrán ser analizadas por este Tribunal en el marco de la Convención Americana... cuando en los casos se alegue que el derecho ha sido ejercido a través de una persona jurídica. De manera general, ha sostenido que en muchas situaciones, ‘los derechos y las obligaciones atribuidos a las personas morales se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre o representación’... Así, los derechos que las personas jurídicas gozan en sede interna en los Estados Parte de la Convención Americana... en algunos casos, no les son exclusivos. Por el contrario, el reconocimiento de los derechos a las personas jurídicas puede implicar directa o indirectamente la protección de los derechos humanos de las personas naturales asociadas”.

Si fundamentalmente la Corte Interamericana aplica la CADH a personas físicas, cabe preguntarse: ¿qué sucede con las personas jurídicas que recurren a los tribunales en materia aduanera? Notemos que son personas jurídicas la mayoría de los importadores, exportadores, agentes de transporte aduanero y transportistas.

Por último, una reflexión: Anatole France decía que “el árbol de las leyes ha de podarse continuamente”.

¿Cómo se efectuará esa poda?

Los panelistas y ponentes nos ilustrarán a ese respecto.

Toda reforma fue, en un tiempo, simple opinión particular;

Emerson (1803-1882)

8 Casás, José Osvaldo, *Carta...*, cit., págs. 13 y 170/171.

RECOMENDACIONES DE LAS X JORNADAS INTERNACIONALES DE DERECHO ADUANERO

PANEL I. POSIBLES REFORMAS AL CÓDIGO ADUANERO Y OTRAS NORMAS VINCULADAS CON LA MATERIA. CUESTIONES “DE FONDO”

En el presente Panel se han tratado temáticas que, a nuestro entender, merecen una revisión desde el punto de vista legislativo.

Esto, claro está, a partir de la reforma constitucional de 1994, el avance jurisprudencial de la Corte Suprema en materia de delegación de facultades a favor del Poder Ejecutivo y los cambios notables que se vienen evidenciando, no solo desde la óptica comercial, sino también, desde la necesidad de modernización de las administraciones aduaneras, a los fines de lograr una mayor facilitación del comercio y optimización de los recursos, sin que ello suponga un menoscabo en los deberes de control que son propios del servicio aduanero.

Teniendo en cuenta estos importantes precedentes, las exposiciones formuladas por los Dres. Gallegos Fedriani, Schettini, Sarli, Giachello y Bibiloni y las ponencias presentadas por distintos profesionales especializados en la materia, el presente Panel formula las siguientes recomendaciones:

- 1) Propiciar la reforma de los artículos 794, 795, 811, 812, siguientes y concordantes del Código Aduanero, de manera de uniformar los criterios de determinación de la tasa de interés para los casos en que el Estado sea acreedor o deudor de tributos aduaneros, de manera tal de mantener un equilibrio en la relación Fisco-contribuyente, explicitando la existencia de una relación clara entre ambas tasas.
- 2) Propiciar la reforma de los artículos 664 y 755, siguientes y concordantes del Código Aduanero, receptando la reforma constitucional del año 1994 y la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en los casos “Selcro” y “Camaronera Patagónica”, entre otros.
- 3) Propiciar la reforma de los artículos del Código Aduanero referidos a la determinación de la base imponible para el cálculo de los derechos de exportación, considerando los principios esbozados en el Acuerdo para la Aplicación del artículo VII del GATT, de manera de acercar definitivamente dicho valor al valor de transacción.
- 4) Propiciar la reformulación de los artículos referidos a la determinación de la moneda de pago de las obligaciones aduaneras, de manera tal que las determinaciones tributarias originarias y suplementarias y el reconocimiento de los créditos a favor de los particulares sean efectuados en la misma moneda, de manera de mantener un debido equilibrio entre las partes.

- 5) Propiciar la reforma del artículo 947 del CA, por cuanto debería alcanzar la totalidad de los tipos de contrabando previstos por la legislación aduanera [artículos 863, 864 y 865, incisos a), b), c), d), e) y f), y artículos 871 y 873 –tentativas–], con la exclusión de los incisos g) y h) del artículo 865 y los artículos 866 y 867, CA.

RECOMENDACIONES DE LAS X JORNADAS INTERNACIONALES DE DERECHO ADUANERO

PANEL II. POSIBLES REFORMAS AL CÓDIGO ADUANERO Y OTRAS NORMAS VINCULADAS CON LA MATERIA. CUESTIONES “DE PROCEDIMIENTO”

VISTO:

- a) Las ponencias presentadas por los autores Dres. Juan Manuel Francia, Gladys Mabel Gigante, Natalia Vimer Benítez, Florencia Yebra, Ricardo Pérez Orue, Lucas Viola Morosini, Alan Rusinek, Ramiro L. Cepeda Parga, Tomás Ramos, Tomás Davidoff y Fernando Domínguez.
- b) El informe del relator Dr. Rufino Beccar Varela.
- c) Las disertaciones de los autores de trabajos y de los panelistas Dres. Mallea, Garbarino, García Prieto, Ruiz y Sarrabayrouse.
- d) La dirección del debate a cargo del Presidente Dr. Alfredo Abarca, con la Secretaría de la Dra. María Gottifredi.
- e) Las intervenciones de los asistentes, el intercambio de opiniones y el debate generado.

CONSIDERANDO:

La necesidad de que la Argentina se inserte plenamente en el mundo de manera efectiva y eficiente, propiciando un escenario jurídico, político y económico fértil para las inversiones que redunden en el crecimiento sostenido y sustentable de nuestra Nación.

- Que el Estado debe conformar políticas que incentiven y procuren el cumplimiento de los objetivos antes propiciados, respetando los compromisos por él asumidos, creando así un clima de confianza que garantice la previsibilidad y certidumbre en las relaciones internas e internacionales.
- Que la Organización Mundial de Aduanas (OMA) promueve el anticipo de información para facilitar el comercio, evitar fraudes y la dilación excesiva de los procedimientos.
- Que las normas legales deben asegurar la vigencia de los principios contenidos en la Constitución y los Tratados Internacionales.
- Que la naturaleza práctica y económica del comercio internacional, así como la importancia de las relaciones y del desarrollo nacional y regional exigen que toda medida dictada favorezca la fluidez, reciprocidad y evolución permanente de las relaciones comerciales internacionales.

POR ELLO SE RECOMIENDA:

Establecer procedimientos que garanticen los principios de seguridad jurídica, de igualdad ante la ley, de equidad, para resguardar la garantía más amplia del debido proceso y evitar que el Estado en ejercicio de su poder de policía y su afán recaudatorio pueda horadar el derecho de propiedad y avasalle a los particulares.

Implementar las medidas pertinentes para garantizar un accionar del servicio aduanero que permita el correcto, eficaz, eficiente y justo funcionamiento de la Aduana.

1) CON RELACIÓN AL PROCEDIMIENTO DE REPETICIÓN

- i. Que sin perjuicio de las Recomendaciones del Panel I, en tanto se mantenga estipulado que los tributos aduaneros se determinan en dólares, se establezca por ley que el crédito del contribuyente que repite tributos abonados en demasía debe ser nominado en la misma moneda.
- ii. Que se reglamenten los artículos 809 y 810 del Código Aduanero de manera que la compensación prevista se haga operativa.

2) CON RELACIÓN AL CONTRABANDO

- iii. Que se suprima del Código Aduanero la doble jurisdicción penal aduanera para el contrabando.

3) CON RELACIÓN A LA EFICIENCIA Y EFICACIA EN LOS PROCESOS REGLADOS DEL CÓDIGO ADUANERO

- iv. La modificación de las causales de interrupción y suspensión de la prescripción prevista en el CA.
- v. Se incorpore al CA una disposición que estipule la pérdida de competencia del Servicio Aduanero para aquellos supuestos en los que los procesos superen determinado plazo, por ejemplo, de dos años.
- vi. Reducción de la tasa de interés aplicable para los procedimientos de impugnación e infracciones si se exceda un plazo prudencial, probablemente, no superior a dos años.
- vii. En los procedimientos de repetición, el aumento de la tasa de interés cuando se supere determinado plazo, probablemente, dos años.

4) CON RELACIÓN AL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

- viii. Se garantice al Tribunal mayor independencia funcional en pos de garantizar el ejercicio de su función.

5) CON RESPECTO A LA ACTUACIÓN DEL DESPACHANTE DE ADUANAS

- ix. Se analice la adecuación de normas que compatibilicen los objetivos de facilitación y modernización con la actuación de los agentes especializados en la materia.

PANEL I

POSIBLES REFORMAS AL CÓDIGO ADUANERO Y OTRAS NORMAS VINCULADAS CON LA MATERIA. CUESTIONES “DE FONDO”

PRESIDENTE

Gustavo E. Müller

SECRETARIO

Mateo Mc Cormack

RELATORA

Guido H. Krolovetzky

PANELISTAS

Mario J. Bibiloni

Pablo O. Gallegos Fedriani

Mario Fernando Giachello

Jorge C. Sarli

Fernando P. Schettini

INFORME DE RELATORÍA

Mateo Mc Cormack

Sin lugar a dudas, la sanción del Código Aduanero en el año 1981 representó un cambio trascendental, en tanto se constituyó en un cuerpo de normas organizadas pensado por una notable Comisión integrada por destacados juristas especialistas en la materia que reguló, de forma sistemática, la materia aduanera en nuestro país.

Transcurrieron ya más de 35 años desde que se sancionó aquel Código Aduanero y en estos años hemos visto una innumerable cantidad de cambios que, sin lugar, a dudas, afectan o modifican, no solo al comercio internacional de las mercaderías y al rol de la Aduana como “guardián” de las fronteras, sino también a los operadores de este comercio internacional y a los países que, cada vez más, centran sus políticas económicas en las transacciones transnacionales.

Estos cambios requieren, indudablemente, una actualización de las normas que las regulan, de manera tal que los operadores del comercio exterior y las Aduanas, en su rol de órganos de control, puedan tener reglas claras que procuren optimizar tiempos y recursos, aunque siempre preservando sus facultades de control pero respetando, también, los principios consagrados en distintos acuerdos internacionales, que tienden a fomentar y garantizar la transparencia, la facilitación del comercio y el desarrollo del comercio leal entre los distintos agentes.

Sentadas aquellas bases, el Dr. Gustavo Enrique Müller comenzó por felicitar a la Asociación Argentina de Estudios Fiscales por la organización de las X Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero y por haberlo convocado a compartir el Panel I con tan destacados especialistas en la materia.

Tras resaltar la calidad del Código Aduanero Argentino, manifestó que si se propicia en este Panel su modificación en algunas “cuestiones de fondo”, ello obedece a la necesidad de darle mayores precisiones y/o adecuar sus disposiciones a una realidad muy distinta a la existente en la época de su dictado, recogiendo la experiencia acumulada a lo largo de sus 36 años de aplicación y vigencia.

Puso de relieve el acierto de la AAEF en convocar a estas Jornadas –tanto en el carácter de expositores como de asistentes– a diversos actores y protagonistas del quehacer aduanero (catedráticos, jueces, vocales, abogados, contadores, funcionarios públicos, despachantes de aduana, etc.), ya que el derecho aduanero debe ser fruto de la elucubración y de la praxis por igual. Toda modificación que se proponga en esta materia debe ser hecha con una mirada atenta y reflexiva al horizonte jurídico y con los pies fuertemente hundidos en la experiencia diaria del quehacer aduanero.

Destacó, por último, que las modificaciones que se hagan al Código Aduanero deben serlo cuidando de no alterar su condición de ser un cuerpo de normas organizado, armónico y moderno que regula en forma sistemática la materia aduanera, tal y como se destaca en su Exposición de Motivos.

Luego de las palabras preliminares del Dr. Müller, tomó la palabra el Dr. Gallegos Fedriani, quien planteó las desigualdades existentes entre el contribuyente y el Estado en sus relaciones de acreedor y deudor.

Así, destaca como primera medida, que la mora es un instituto que se aplica al Derecho Aduanero y Tributario y que su raíz está en el incumplimiento en tiempo propio de las obligaciones asumidas. Señala, en este punto, que quien paga tarde debe, además de lo debido, una suma adicional por la tardanza, o lo que es lo mismo, los intereses resarcitorios; intereses que no deben confundirse con los daños y perjuicios, que son la frustración del derecho, en la medida en que la obligación originaria no se ha podido cumplir y solo puede resarcirse con el pago de una suma de dinero, lo que jamás reemplaza en su totalidad lo acordado o lo debido.

Sentadas las bases, señala que en el ámbito aduanero, el contribuyente en su relación con la Aduana puede ser acreedor o deudor y, a su vez, la Aduana puede ser acreedora o deudora. De allí que, llegado el caso, uno u otro deberán resarcir a la otra parte.

Sin embargo, señala, en el derecho clásico no podía hablarse de una igualdad entre las partes, en tanto era propio del Derecho Administrativo y del Derecho Tributario la existencia de una relación de subordinación, en la medida en que el interés general debía prevalecer sobre el particular. Sin embargo, este paradigma, a consideración del Dr. Gallegos Fedriani, se ha modificado, en tanto no es ya el bien común lo que da existencia al Estado, sino el reconocimiento y mantenimiento de los derechos humanos.

Así las cosas, el Dr. Gallegos Fedriani cuestiona y considera contrario a derecho que, cuando el Estado debe pagar sus deudas, no cumpla con el principio de plenitud del resarcimiento. Considera que no se encuentra un fundamento válido para que el Estado cobre un interés que puede considerarse usurario cuando el particular está en mora y no resulta justificativo válido el hecho de que el fin recaudatorio del Estado avale el uso de una facultad exorbitante que termina resultando abusiva.

El Dr. Schettini, en su exposición, explicita los problemas que han generado en estos últimos tiempos el esquema del valor teórico de Bruselas en las operaciones de exportación.

Así las cosas, señala que, si bien en la Exposición de Motivos del Código Aduanero, se evidencia la preferencia por el valor de transacción, ese concepto no fue aplicado correctamente, en tanto produjo la reversión de la carga de la prueba en los exportadores, en la demostración de valores comparables. A su vez, señala que al reforzarse la idea de “valor real vs. valor teórico”, las empresas se han visto impulsadas a incrementar su valor para evitar problemas de índole fiscal. Sin embargo, esos problemas presuntamente evitados se vieron alcanzados por normas vinculadas con el lavado de activos.

De este modo, luego de describir el régimen de valoración de exportación en el Código Aduanero, el Dr. Schettini destacó los problemas prácticos que trajo la aplicación concreta del Código. Y en esa línea argumental, evidencia que, en la generalidad de los casos, la Aduana desestima sin más el valor en aduana propuesto por el exportador, sin mayores explicaciones. Y, de tal modo, le traslada al exportador la carga de la prueba en acreditar que su precio se ajusta a las disposiciones del Código Aduanero y que, además, no difiere sustancialmente de los precios de mercaderías idénticas o similares.

De este modo, el Dr. Schettini invocó algunos precedentes jurisprudenciales, coronados con el fallo “YPF” de la Corte Suprema, que instó a la Aduana a justificar sus ajustes de valor, en tanto señaló que si bien es cierto que goza de un cierto margen de discrecionalidad para determinar el valor en aduana de las mercaderías, ello no la exime de respetar los recaudos que impone la ley para la validez de los actos administrativos, pues el ejercicio de facultades discrecionales no implica en absoluto un ámbito de actuación vinculado con el orden jurídico.

Así las cosas y visto la incorrecta aplicación de las normas del Código Aduanero en materia de valoración de exportación, el Dr. Schettini sugiere la inclusión de las normas contenidas en

el Acuerdo para la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT), introducido en nuestro país mediante la ley 24.425. Ello así, en tanto ese Acuerdo tiende a simplificar el concepto de valor, acercándolo lo más posible al valor de transacción.

Luego, es el Dr. Sarli quien presenta su exposición, quien se refiere al decreto 117/17, por el cual se modificaron los derechos de importación de mercaderías de diversas posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), es decir que, por una medida de derecho positivo interno –en el caso, un decreto del PEN– se modificó una disposición de carácter “supralegal” (un Convenio o Acuerdo Internacional, el Mercosur), de modo tal que se modificó el Arancel Externo Común (AEC) del Mercosur igual al Arancel Intrazona Mercosur. Pero esta modificación tuvo la particularidad de que constituyó una “rebaja” del Arancel o tarifa de importación para esas mercaderías. Concretamente, se trata de la rebaja del 35% al 0% en algunos casos (en lo que más interesa: computadoras, notebooks, tablets –excluida la telefonía celular–) y del 12% al 0% en otros casos (básicamente componentes de mercaderías de esos rubros).

El Dr. Sarli refiere a la normativa invocada en el decreto 117/17 para fundamentar su legitimidad; léase el artículo 99, inciso 1), de la Constitución Nacional, la Decisión 25 del Consejo del Mercado Común (CMC) del 16/7/15, y el artículo 664 del CA.

En cuanto a la Decisión CMC indicada, aclara que ha sido dictada por el órgano de autoridad del Tratado Mercosur y, por ende, autoridad del AEC y que, por ello, es el órgano encargado de la eventual modificación de ese Arancel y que, por ella, autoriza a la República Argentina a modificar ese Arancel (incluso hasta el nivel 0%). Se refiere también al artículo 664 del CA y por ende, a la facultad delegada al PE por ese artículo 664 (ley delegante).

Un aspecto apriorístico que considera relevante es determinar si la aludida autorización del órgano (CMC), siendo expresamente efectuada a la República Argentina (y no al Poder Ejecutivo de la Argentina) es suficiente para legitimar la facultad del PEN para realizar la modificación efectuada por el decreto 117/17. Hace un análisis al respecto y concluye que, a su criterio, tal autorización no es suficiente, en tanto es el Congreso Nacional quien debe efectuarla y no el Poder Ejecutivo (salvo excepciones).

Se refiere entonces a esas posibles excepciones (la del artículo 76 de la CN, a la Cláusula Transitoria octava de la CN, a la ley 25.645, a la jurisprudencia al respecto, etc.) y hace, por lo tanto, una reseña de la jurisprudencia de la Corte Suprema hasta el caso “Camaronera”, de abril de 2014, sin dejar de lado el criterio de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal en el caso “Gallo Llorente”, de septiembre de 2008.

Concluye el Dr. Sarli que, por uno y otro fallo, resulta que, *en el estado actual de la jurisprudencia, el artículo 664 del CA (al igual que el artículo 755 del CA) no legitima, como ley delegante, la facultad del PE para modificar las alícuotas de los tributos aduaneros*, en tanto su texto no deja a salvo el principio constitucional de “reserva de ley”. Concluye, entonces, que esa delegación es inconstitucional. Aclara al respecto y enfáticamente el Dr. Sarli que los argumentos de “Camaronera” alcanzan no solo a una resolución del Ministerio de Economía, sino clara y terminantemente, a un decreto del PE; y, también, que las normas de los artículos 664 y 755 del CA son simétricas. Por eso, la aludida jurisprudencia sobre derechos de exportación es plenamente aplicable a los derechos de importación.

Sentado ello, el Dr. Sarli se refiere al perjuicio que una medida inconstitucional –como un decreto del PE en el sentido indicado– debe ocasionar para que esa medida sea declarada inconstitucional, en tanto ese perjuicio reviste un requisito importante a los fines de una declaración judicial de inconstitucionalidad de la medida; un perjuicio cierto que, como tal, daría el interés del o de los perjudicados en obtener judicialmente esa declaración.

Así, luego de analizar otros casos en donde no se visualizó perjuicio alguno, destaca que en la “rebaja” del Arancel de importación por el decreto 117/17, sí puede (o pudo) ocasionar, o puede estar provocando un perjuicio cierto para los productores fabricantes en el país.

La existencia de dicho perjuicio (contrario al beneficio de los consumidores) sería o será un motivo válido para intentar la acción jurisdiccional en pos de lograr la declaración de inconstitucionalidad del decreto 117/17 y que ello sería viable mediante la acción de amparo

de la ley 16.986 (como en los casos “Camaronera” o “Gallo Llorente”) o mediante la acción de certeza (tal como en varios casos donde se persiguió y obtuvo la nulidad –por inconstitucionalidad– de resoluciones de la ex ONCCA).

Aclara el Dr. Sarli que no tiene conocimiento de haberse interpuesto tales acciones. ***También aclara que su exposición es un análisis del tema, sin emitir un criterio terminante o categórico al respecto, pero que pueda ser útil o razonablemente conjeturable como elemento de juicio.*** Asimismo, y como consecuencia de este análisis, expresa –sin dudas en este aspecto– ***la necesidad de una reforma legislativa***, sea sustituyendo los artículos 664 y 755 del CA, sea mediante la sanción de una ley complementaria de dichos artículos, en ambos supuestos (y como nueva normativa delegante) con el alcance explícito de las pautas jurisprudenciales hoy existentes para avalar la constitucionalidad de la delegación.

A su turno, el Dr. Bibiloni se refirió a la incertidumbre jurídica y los efectos nocivos que genera la imposición de tributos aduaneros por parte del Poder Ejecutivo Nacional, en clara violación a principios constitucionales que parecen olvidados.

Comienza su trabajo analizando las normas constitucionales que le otorgan al Congreso la potestad originaria para crear los tributos aduaneros (artículos 4, 17 y 67, de la CN). Luego, se refiere a la determinación del momento imponible en las importaciones (artículos 637 y 638, del CA) y exportaciones (artículos 726 y 727, del CA) y a la delegación de facultades prevista en los artículos 664, 665 y 666, del CA en materia de importación y en los artículos 755 y 756, en materia de exportación.

Sentado aquello, se refirió al precedente Camaronera Patagónica de la Corte en el que se objetó la mentada delegación de facultades, al menos en materia de derechos de exportación y destacó que, según ese precedente, el principio de legalidad abarca tanto la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales, como las modificaciones de los elementos esenciales que componen al tributo; es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. Destacó, también, el hecho de que la Corte desechó la posibilidad de que el PEN extienda al ámbito tributario la delegación legislativa del artículo 76 de la CN.

Establecido aquello, comenzó su análisis en relación con la incertidumbre e inequidad que genera el PEN en el ejercicio de la facultad tributaria delegada. Como primera medida, analizó el impacto que generó la eliminación de los derechos de exportación sobre los productos agrícolas¹. Así, a pesar de que el deseo era el contrario, esta medida generó una disminución en la recaudación de la AFIP/DGA que, a su entender, tuvo impacto en el resto de los contribuyentes, en tanto la merma en la recaudación debe cubrirse con otros recursos, tales como creación de nuevos impuestos, aumento de los existentes, mayor presión tributaria, endeudamiento y otros).

Luego, destacó el desconocimiento y la vulneración de la estabilidad fiscal garantizada por ley, que genera la intervención del Poder Ejecutivo. Se refirió, de ese modo, a la estabilidad fiscal de la que gozan (o deberían gozar) las empresas mineras que, en el marco regulatorio de la ley 24.196, hubieran presentado un proyecto determinado y la autoridad de aplicación se los hubiera aprobado. Detalló que, a partir de las notas SCI 288/07 y SM 130/07, la Aduana comenzó a exigir el pago de los derechos de exportación, a pesar de que las empresas mineras gozaban de un régimen de estabilidad fiscal que les había garantizado el no incremento de su carga tributaria total, durante un plazo de 30 años.

Luego de analizar lo resuelto por la Corte Suprema en las causas Cerro Vanguardia² y “Minera del Altiplano” y “Procesadora de Boratos”³, criticó la postura asumida por la Corte en las dos causas aduaneras y concluyó que, con la intervención del Poder Ejecutivo y la omisión

1 Decretos 133/15, 160/15 y 349/16.

2 Donde concluyó que la norma incorporada por la ley 25.063 a continuación del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias no le resultaba aplicable a la actora, en tanto suponía controvertir la estabilidad fiscal impuesta por la ley 24.196, invocando, a su respecto, el principio de seguridad jurídica.

3 En ambos casos, la Corte, haciendo suyo el dictamen de la Procuradora Fiscal, señaló que la ley 24.196 no eximía a las empresas mineras del pago de nuevos gravámenes que se establecieran, en tanto el decreto 2686/93 fijaba un mecanismo de compensación o devolución de la sumas abonadas de más y, en su caso, la empresa debía recurrir a aquel mecanismo.

de legislación del Poder Legislativo, se generan situaciones de inequidad e injusticia que deberían ser revisados.

Finalmente, el Dr. Bibiloni se refirió a la profunda inequidad que causa la creación de la actualización tributaria y la confiscatoriedad a la luz de la modalidad de las liquidaciones tributarias aduaneras suplementarias dispuesta por la resolución general AFIP 3271/12. En concreto, aludió a la determinación de las deudas en dólares y al establecimiento de una tasa del 36% anual, lo que supone una actualización o indexación de las deudas, prohibida por ley.

El Dr. Bibiloni concluye, entonces, que la imposición de tributos aduaneros por parte del Poder Ejecutivo ha generado y aún genera efectos nocivos sobre los derechos constitucionales de los contribuyentes, socavando los cimientos de la certidumbre jurídica tributaria y que, por lo tanto, la facultad de delegación debe circunscribirse a la modificación acotada de las alícuotas, tal como actualmente ocurre con el IVA.

En su trabajo, el Dr. Giachello trató los deberes positivos y garantías procesales en materia de derecho penal económico, propiciando, de tal modo, la modificación del artículo 947, del CA.

Como primera aproximación, destacó que la gravedad de las infracciones de los sujetos, respecto de ciertas obligaciones en relación con el Estado, no puede valorarse desde el perjuicio, sino que debe acudir a la valoración de la infracción de esos deberes.

Sobre esa premisa, señaló que, frente al servicio aduanero, el administrado tiene la obligación de formular una declaración veraz y exacta y de aportar los datos relativos a la determinación del valor de la operación, sin que ello suponga una inversión de la carga de prueba. Tiene, a su vez, el deber de desvirtuar las afirmaciones fundadas que efectúe la Administración y remarca, en este punto, las diferencias entre un procedimiento de determinación de deuda tributaria y un procedimiento con aristas penales.

Luego, analiza el estado actual del derecho penal frente a los delitos económicos perpetrados, ya no por los desposeídos, sino por los poderosos. Y en esa línea, reconoce el avance de ciertas voces doctrinarias que admiten la necesidad de modificar los paradigmas del derecho criminal tradicional. Concluye, en definitiva, que en un derecho penal más alejado del núcleo criminal y en el que se impusieran penas más próximas a las sanciones administrativas, deberían flexibilizarse los criterios de imputación y las garantías político-criminales.

Sentado aquello, el Dr. Giachello analiza el esquema instaurado por el Código Aduanero de la llamada “sociedad de riesgo” que responsabiliza tanto a las personas jurídicas como a sus representantes. Destaca, a su vez, las posiciones de garantes que traza el esquema del Código Aduanero, al poner en cabeza de los importadores / exportadores y de los auxiliares del servicio aduanero (despachantes y agentes de transporte aduanero) deberes de fidelidad y buena fe en su accionar.

De tal modo, con base en estos argumentos, el Dr. Giachello propicia la modificación del artículo 947 del Código Aduanero, en tanto el mismo debería de alcanzar a la totalidad de los tipos de contrabando previstos por la legislación aduanera, con la exclusión de los incisos g) y h) del artículo 865 y los artículos 866 y 867, CA, toda vez que la barrera de protección del bien jurídico protegido en estos supuestos no tiene en miras el aspecto económico de la operatoria de comercio exterior, sino la condición de mercadería sujeta a una prohibición de importación o de exportación absoluta, o que, por su naturaleza, cantidad, o características pudieren afectar la salud pública; aspectos estos, no mensurables en términos monetarios y/o económicos y que, en consecuencia, excederían el espíritu de la norma, en cuanto a la implementación de su criterio de política criminal.

De igual manera considera atinente determinar el monto fijado como condición objetiva de punibilidad, a partir de una determinación de un coeficiente o parámetro objetivo cuya actualización no dependa necesariamente de la modificación del tipo legal.

El Dr. Giachello entiende que, al encauzar este tipo de procedimientos, permitiría liberar a la Justicia de causas de bajo contenido económico, facilitando que se aboque a aquellas causas de importancia y gravedad.

Para finalizar su exposición, el Dr. Giachello enumera las ventajas de esta modificación, las que podrían sintetizarse del siguiente modo:

- i) mejora en la redacción del Código Aduanero, acorde con un esquema de deberes y obligaciones por parte de los auxiliares del servicio aduanero e importadores y exportadores;
- ii) limitantes a la respuesta de la Justicia frente a la problemática actual de los delitos económicos;
- iii) necesidad de contemporaneidad de la pena y efectividad de la pretensión tributaria con el hecho delictual;
- iv) aporte de la condena en sede judicial como antecedente en el supuesto de reiteración;
- v) aproximación a una unificación de criterios en el ámbito local y del Mercosur.

Finalizadas las exposiciones de los miembros del Panel I, se presentaron las ponencias relativas a las distintas temáticas propuestas en las Directivas.

En su exposición, el Dr. Zarucki se refirió a los problemas que presenta hoy en día la introducción de mercadería bajo el régimen de equipaje previsto en los artículos 488 a 505, del Código Aduanero y sus normas reglamentarias. Destacó, en este punto, algunos problemas operativos que se generan en el trámite de ingreso del equipaje acompañado o no acompañado y la falta de publicación de algunas de las normas o instrucciones internas para los funcionarios aduaneros, lo que supone un grado de discrecionalidad que, según expresa, generan no pocos inconvenientes de corte fundamentalmente operativo y que, lejos de simplificar el trámite, lo entorpece.

En esta línea de hipótesis, el Dr. Zarucki propicia una revisión del régimen, de modo de revisar las asimetrías de interpretación existentes entre las normas en vigencia y las áreas operativas encargadas de su aplicación, reduciendo al mínimo el margen de discrecionalidad.

A su turno, el Dr. Vázquez presenta dos ponencias de su autoría. La primera, referida a la determinación de la moneda de pago en las repeticiones de tributos aduaneros; y la segunda, a los intereses legales previstos para la materia aduanera.

Para la primera de sus ponencias, el Dr. Vázquez señala que, a partir del dictado de la ley 23.905, el Sistema María (actualmente Malvina) liquida los tributos en dólares estadounidenses y que la AFIP le exige al importador o exportador el pago de dichos tributos, en pesos. Y esto generó no pocas polémicas.

Señaló, de este modo, que en un primer momento, la jurisprudencia tomó una postura que propugnaba la intangibilidad del capital nominal expresado en dólares frente a su reexpresión en pesos; pero que luego, esa postura fue dejada sin efecto por la Corte Suprema en la causa “Cencosud”, en donde señaló que, conforme su interpretación del artículo 809, del CA, el administrado debía recibir aquello que el Fisco había “percibido” indebidamente; es decir, los pesos que el Sistema María (o Malvina) le había liquidado en oportunidad de registrar el despacho de importación o el permiso de embarque.

Como consecuencia de este criterio, el Dr. Vázquez propicia la modificación del artículo 809, del CA, de modo que el administrado pueda recomponer su situación patrimonial existente a la fecha en que el Estado cobró indebidamente el tributo que se pretende repetir.

En su segundo trabajo, el Dr. Vázquez se refiere a los intereses vigentes en materia aduanera. Describe, en sus primeras líneas, los intereses que prevé el Código Aduanero (resarcitorios y punitivos) y valida la delegación legislativa prevista en esos artículos (a favor de la AFIP y de la Secretaría de Hacienda, según su caso), en tanto, entiende, aquella se ajusta a la doctrina sentada por la Corte en diversos precedentes.

Luego, describió las normas que fueron dictándose haciendo uso de esas facultades delegadas, a partir del dictado de la ley 23.905. Destacó en este punto que, hasta el año 1996, no había diferencia alguna entre las tasas de interés por los créditos a favor de la Administración y los créditos a favor de los particulares y que fue recién a partir del dictado de la resolución 360/96 que se diferenció la tasa para los créditos a favor del Fisco y los créditos a favor de los administrados.

Esto –señaló el Dr. Vázquez– generó no pocos cuestionamientos, lo que generó la intervención de la Corte Suprema, quien, en el caso “Neumáticos Goodyear”, validó la diferenciación entre las tasas de interés según si el Fisco era acreedor o deudor.

Luego, el Dr. Vázquez describe lo que ocurrió con la determinación de las deudas. Si bien los particulares suponían que el artículo 20 de la ley 23.905 había quedado derogado por las disposiciones contenidas en la ley 23.928 que prohibían todo tipo de actualización y/o indexación de deudas (disposición mantenida aún luego del dictado de la ley 25.561), la Corte Suprema, en el caso “Volkswagen Argentina”, validó la vigencia del artículo 20, de la ley 23.905 a pesar de la ley 23.928.

Finalmente, reiteró lo dicho en la anterior ponencia; esto es, que la Corte, en el caso “Censosud” determinó que por sus deudas, el Fisco solo debía restituir aquello que había percibido, es decir, los tributos en pesos.

Establecido aquello, analiza el quantum de las tasas de interés vigentes y concluye que la tasa del 36% o 48% anual (en tanto sean intereses resarcitorios o punitivos) sobre deudas en dólares es inconstitucional, en tanto no existe, hoy en día, una tasa que perciba el Banco Nación para el descuento de documentos comerciales en dólares y se toma la tasa para pesos por analogía, violentándose, de este modo, el principio de legalidad en materia tributaria. Luego, válida la legitimidad del quantum de la tasa para las deudas en pesos y cuestiona la validez de la tasa prevista para los créditos en pesos de los contribuyentes, en tanto el 6% anual está muy por debajo de la tasa de referencia a la que alude el artículo 811, del CA, contrariando su naturaleza resarcitoria y reparadora.

El Dr. Vázquez propicia, en definitiva, la modificación de los artículos 791, 794, 797, 812, 838, 845, 848, 882, 883, 924 y 925, del CA, de manera tal que se logre un equilibrio en la relación Fisco-contribuyente y afianzar la seguridad jurídica en la materia. De tal modo, propicia como tasa de referencia, la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que perciba el Banco Nación y diferencia el quantum de la tasa para las deudas en dólares y en pesos, impidiendo, además, que la tasa por los créditos de los particulares sea inferior a la tasa de referencia.

Cabe destacar que, en concordancia con lo expuesto por el Dr. Vázquez, presentaron también una ponencia los Dres. Acuña, Keuthen y Peris, quienes, luego de analizar la histórica discusión en torno a la correcta interpretación del artículo 812 del CA (que culminó con la sentencia dictada por la Corte en el caso “Neumáticos Goodyear”), propiciaron la aplicación de una misma tasa de interés para los créditos a favor del Fisco o a favor de los particulares, acorde con los niveles de inflación, a fin de evitar un enriquecimiento sin causa de una de las partes en detrimento de otro.

En el mismo sentido, presentaron su ponencia las doctoras Larsen y Rodríguez, quienes propiciaron modificar el artículo 812, del CA, siguiendo alguno de los siguientes parámetros: a) que la tasa activa no supere el 50% de la tasa pasiva; b) equiparar, definitivamente, la tasa del artículo 812 con la tasa prevista en el artículo 794 del mismo cuerpo legal, o c) fijar tasas diferenciadas, pero estableciendo directamente una relación directa con la tasa de mercado. Con alguno de estos métodos, señalan las ponentes, se evitaría la actual desigualdad que reina en la relación Fisco-contribuyente.

A su turno, el Dr. González Seoane se refirió a las determinaciones suplementarias practicadas por el Fisco y a la utilización de la moneda estadounidense para su determinación. Señaló, en tal ponencia, que el artículo 20 de la ley 23.905, dictada en un marco de alta inflación, quedó derogada con el dictado de la ley 23.928 de convertibilidad, en tanto derogó cualquier tipo de indexación y/o actualización de deudas.

Señaló, sin embargo, que la Corte validó la vigencia de tal ley 23.905 y que el Fisco, frente a ello, ratificó su postura, con el dictado de la resolución general AFIP 3271/12, lo que supone, según su criterio, una clara repotenciación, en tanto se permite la determinación de una deuda en dólares con una tasa del 36% mensual, pensada para las deudas en pesos.

En este sentido, el Dr. González Seoane propicia dictar una nueva ley que, además de permitir la determinación de las deudas aduaneras en dólares, debería permitir la indexación y,

a su vez, reducir las tasas hoy vigentes, por resultar desmesuradas e irracionales. Y hasta ese momento, propone que el servicio aduanero aplique las normas del Código Aduanero (derogadas por la ley 23.905) y determine las deudas en pesos.

Ya en relación con la delegación legislativa, el Dr. Perdigués, luego de referirse sintéticamente a la doctrina sentada por la Corte Suprema en los recordados casos “Delfino”, “Laboratorios Anodia” y “Cocchia”, describió la reforma constitucional de 1994, aclarando que, a su entender, esta solo prohibió la delegación propia o amplia, es decir, la delegación total de atribuciones privativas del Congreso a favor del Poder Ejecutivo. Y esta interpretación fue ratificada por la Corte en el caso “Selcro”, en tanto y en cuanto hubiera límites o pautas, es decir, una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución; límites o pautas que precisó más profundamente en “Camaronera Patagónica”, al señalar que es admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, siempre y cuando existan límites y pautas precisas.

En ese sentido, el Dr. Perdigués propicia una reforma de los artículos 664 y 755 del CA, en tanto recepten la doctrina sentada por la Corte en los precedentes invocados, según los siguientes parámetros: a) que haya una concreta y clara política legislativa; b) que se fijen pautas o límites claros, y c) que esta delegación verse sobre facultades circunscriptas exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria.

En esta misma línea, presenta su ponencia el Dr. Aguirre, quien cuestiona la delegación legislativa prevista en el Código Aduanero en materia de derechos de importación y exportación y en materia de prohibiciones. Excluye en su análisis, los derechos antidumping y compensatorios, en tanto, a su entender, cumplen con los parámetros de la Corte en esta materia.

Luego, en relación con la delegación legislativa prevista en el Código Aduanero Mercosur, señala que, si bien aparecería como formalmente aceptable, en la práctica presentaría problemas de conveniencia que aconsejarían tratar de unificar la legislación en un único texto, con el objeto de facilitar su lectura y entendimiento.

En su ponencia, los Dres. Egüen, Herrera y López Garritano detallaron que, al momento de delegar ciertas facultades a favor del Poder Ejecutivo, el Congreso debe: a) establecer los aspectos sustanciales del gravamen y una clara política legislativa; b) establecer la alícuota aplicable, fijando un mínimo y un máximo; c) contener un plazo de vigencia, y d) aclarar si el Presidente de la Nación puede, a su vez, subdelegar esa atribución, pero mediante una interpretación de carácter restrictivo.

La Dra. Catoyra, en su ponencia, analiza el Código Aduanero Mercosur (CAM), observando ciertas inconsistencias que atentan contra la seguridad jurídica del bloque. En primer lugar, propicia una reforma de la definición de territorio aduanero y de mercadería, en tanto son definiciones centrales que podrían dar lugar a interpretaciones equivocadas. Critica, luego, la excesiva delegación que se efectúa en los órganos respectivos y la violación al principio de legalidad en materia tributaria que ello genera en nuestro país y en la gran incertidumbre que también genera la falta de un código concreto que no se limite a cuestiones marco.

A continuación, la Dra. Montellano reseña el se refiere al control que efectúa la Aduana en el ingreso y egreso de las mercaderías; función indelegable y de indudable interés para nuestro país. Allí, refiere las serias observaciones formuladas por la Auditoría General de la Nación y propicia la adopción de las recomendaciones del Convenio de Kyoto que establecen, entre otras cuestiones, las siguientes: a) considerar auditorías; b) programas de evaluaciones; c) personal capacitado y motivado; d) implementación de comercio electrónico y tecnología informática; e) legislación y procedimientos adecuados, y f) cooperación entre las administraciones aduaneras y el sector comercial.

En su ponencia, la Dra. Montellano propicia uniformidad y certeza en la ley y sus procedimientos, de manera tal de eliminar la inseguridad jurídica y fomentar, al mismo tiempo, una mayor agilización en los procesos de control y verificación.

La Dra. Silvestri, por su parte, se refiere al bien jurídico tutelado por el delito de contrabando y concluye, luego de analizar la evolución doctrinaria y jurisprudencial sobre el tema, que, cuando se alude al control aduanero, comprende las facultades inequívocamente aduane-

ras, esto es, las referentes al arancel y a las prohibiciones sobre la importación o exportación y a otras que, por razones operativas, también puedan haberse delegado al servicio aduanero. Considera, en este punto, que corresponde adherir a la tesis amplia, en tanto una restringida importaría limitar a la Aduana a un rol meramente recaudatorio.

La Dra. Ruiz, en su ponencia, propicia tener en cuenta, a la hora de pensar en una modificación del Código Aduanero, la relevancia que debe dársele a la intervención del despachante de aduana en los trámites que se presentan ante el servicio aduanero.

Ello así, en tanto si bien las prácticas internacionales tienden a reducir costos y agilizar procesos (como ejemplos de ello, cita el Código Aduanero Mercosur, el Convenio de Kyoto, la Conferencia de Bali, la Declaración Ministerial de Doha, etc.), ello no podría suponer la eliminación de la intervención del despachante de aduana, en tanto este ejerce una función preponderante, no solo como representante técnico del importador y el exportador ante las autoridades aduaneras, sino también en su carácter de auxiliar del servicio aduanero.

Pretende, entonces, adoptar las recomendaciones internacionales y las disposiciones contenidas en los diferentes Acuerdos suscriptos por nuestro país, pero manteniendo la intervención del despachante de aduana en su carácter de auxiliar del servicio aduanero.

Finalmente, el Dr. Schurig presenta un trabajo en el que propicia la interrelación entre la Nomenclatura Común del Mercosur y el Sistema “GS1”, en las declaraciones aduaneras.

En este sentido, comienza describiendo la creación del Sistema Armonizado y luego, se refiere a la normativa internacional (Convenio de Kyoto, Declaración de Columbus, Acuerdo de Facilitación del Comercio y Marco Normativo SAFE) y nacional (Plan Nacional de Gobierno Electrónico y Planes Sectoriales de Gobierno Electrónico –decreto 378/05–, Sistema Informático Malvina –resolución general AFIP 3560/13–, los Cien Objetivos Prioritarios de la gestión de Gobierno e Implementación del Código de Producto GS1 –resolución general AFIP 3814/15–) que, en miras de lograr una optimización y transparencia en las operaciones, propicia la aplicación de los avances tecnológicos, no solo en las Aduanas, sino en los demás organismos del Estado.

Ahora bien, el Dr. Schurig centra luego su ponencia en la implementación del código de producto GS1 y su interacción con la declaración aduanera. Ello así, en tanto el Sistema Informático Malvina permite, a nivel ítem o subítem, la declaración del código GS1, lo que le permitirá, en un nivel ex-ante, el acceso a determinada información del producto y del fabricante asociado con ese producto y de la posición arancelaria que, previamente, el fabricante o importador asoció con ese producto.

Si bien este esquema de especificación de la declaración aún es facultativo y, como bien dice la norma, no forma parte de la declaración comprometida aduanera, su creación y estado de avance permite suponer que, en un futuro no muy lejano, deberá propiciarse una mayor interrelación entre la codificación prevista en la Nomenclatura y el amplio espectro de los códigos GS1.

Como bien puede advertirse de las exposiciones y de las ponencias analizadas, se evidencian no pocos problemas e interrogantes en torno a la aplicación actual de varias de las disposiciones del Código Aduanero.

Indudablemente, la determinación de las deudas tributarias en dólares y la fijación de una tasa de interés pensada para las deudas tributarias en pesos que, en la actualidad, superan notablemente la expectativa de preservación del crédito, exige un debate. Lo mismo ocurre con las tasas de interés fijadas para los créditos que los particulares tienen con el Estado Nacional.

También merecen un profundo debate las delegaciones impropias establecidas en el Código Aduanero en materia de derechos de importación y de exportación, teniendo en cuenta no solo la reforma constitucional del año 1994, sino también la doctrina jurisprudencial sentada por la Corte a partir de ella; fundamentalmente, los claros conceptos establecidos en el caso “Camaronera Patagónica”. Al momento de pensar en una reforma del Código Aduanero, deberá definirse claramente la política legislativa a la que todos los ponentes y la propia Corte

hacen referencia, de manera tal de no caer en nuevas disposiciones que tengan que soportar embates jurisdiccionales o doctrinarios.

Sin lugar a dudas, el avance de la tecnología y los acuerdos internacionales suscriptos por nuestro país que tienden a la facilitación del comercio, a la optimización de los recursos y a la transparencia de los procesos, deben ser cuestiones que deberán tenerse también en cuenta a la hora de pensar en una reforma del Código. Entendemos, en este sentido, que las exposiciones aquí resumidas ayudarán al debate y, sin lugar a dudas, lo alimentarán.

LA INCERTIDUMBRE JURÍDICA Y EFECTOS NOCIVOS GENERADOS POR LA IMPOSICIÓN POR EL PODER EJECUTIVO DE LOS TRIBUTOS ADUANEROS. IMPERIOSA NECESIDAD DE RESPETAR LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

Mario J. Bibiloni

I. INTRODUCCIÓN

En distintos estudios y foros económicos se destaca la indudable importancia que la estabilidad de las variables económicas representa para el desarrollo de una Nación.

Ante estados de incertidumbre suele producirse una mayor inflación a consecuencia de, entre otros factores, el crecimiento de los costos de los bienes y servicios.

Los tributos aduaneros detentan características de impuestos al consumo, siendo parte vital en la composición de los costos de una importación o una exportación de mercaderías (bienes de consumo y de capital).

Tanto en la importación como en la exportación son susceptibles de ser trasladados, en el primer caso hacia el importador local y demás componentes de la cadena de comercialización, incluidos los consumidores y en el segundo caso generalmente hacia el importador del exterior, excepto cuando las mercaderías exportadas tienen precios internacionalmente conocidos – p.ej., *comodities*– en cuyo caso lo habitual suele ser su absorción por el exportador (menos habitual) y/o su retraslación a las etapas anteriores de producción o comercialización.

De allí que resulta sumamente importante, tanto para la actividad económica (y para la estabilidad jurídico tributaria) como para sus protagonistas, que el impuesto a tributar sea conocido en la formación de precios en su exacta incidencia, así como cuándo y cómo es que se debe pagar.

En el año 1776, Adam Smith había ya afirmado en su célebre obra *La riqueza de las naciones* (Libro V) (tomada como guía de cimentación de los principios constitucionales del derecho tributario) que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario; que la incertidumbre respecto de cuánto debe pagar acarrea un mal mayor que la desigualdad en el modo de contribuir. Vale decir que se debía jerarquizar el Principio de Certidumbre o Certeza del Tributo.

Si bien este principio se encuentra relativamente bien instituido en la imposición de tributos interiores (impuesto a las ganancias y al valor agregado, por caso), no sucede lo mismo con la imposición de tributos aduaneros en razón de que, tal como se evidencia en el presente trabajo, su quantum puede ser alterado por el Poder Ejecutivo en virtud de las facultades que la ley 22.415 le otorga para ello, declaradas improcedentes por la CSJN, pero que aún siguen siendo ejercidas.

Dependiendo de la administración gobernante que ejerza el Poder Ejecutivo, la alteración del quantum puede significar la traslación de la carga tributaria que pesa sobre un sector (o sectores) al resto de la comunidad de contribuyentes.

Actualmente, lo puede hacer echando mano a decretos o a meras disposiciones administrativas de sus dependencias eliminando lisa y llanamente el quantum de la imposición o exenciones tributarias emanadas de leyes del Congreso de la Nación, agravando la incertidumbre tributaria reinante, y afectando la igualdad, proporcionalidad y equidad de la carga tributaria. Tales medidas suelen resultar además confiscatorias y anticonstitucionales.

Esta atribución del Poder Ejecutivo de poder cambiar las alícuotas o montos de los tributos vigentes (a la fecha de la declaración aduanera, por ejemplo, momento imponible por excelencia instituido en la ley 22.415) modifica a su vez el monto del impuesto a pagar ocasionando en la mayoría de las veces algún perjuicio económico, agravando la incertidumbre jurídico-tributaria reinante y afectando la actividad cotidiana del comercio internacional.

La liquidación de los derechos de exportación e importación mediante la aplicación del régimen tributario y alícuota vigente a dicho momento imponible —estando facultado el Poder Ejecutivo para alterarlo— no constituye garantía alguna de respeto de la incidencia tributaria que tomara en cuenta el exportador o el importador a la hora de decidir sus transacciones internacionales. Este mecanismo malogra la certidumbre tributaria con que deben contar. La excepción prevista en el artículo 729 solo resulta aplicable a la exportación de determinadas mercaderías, cuando en realidad ello debería ser utilizado para dotar de certidumbre tributaria a todo el universo de mercaderías exportables.

Develar esta incidencia efectiva suele ser un factor de muchísimo peso a la hora de fijar los precios de las mercaderías a importar o exportar. Afecta además la neutralidad tributaria con la que el Estado se debe conducir: *“Los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos, es decir, deben alterar lo menos posible la demanda y oferta de bienes y servicios, con una pérdida mínima del excedente del consumidor, en el caso de los impuestos indirectos”*¹.

Imagínense, estimados lectores, la situación que se generaría si tanto los sujetos activos como pasivos de la obligación tributaria ante el Impuesto al Valor Agregado tuviesen sin previo aviso modificaciones recurrentes de la alícuota del gravamen.

Las implicancias económicas de estas alteraciones; los derechos constitucionales afectados; la continuidad del ejercicio de facultades tributarias que el Poder Ejecutivo realiza actualmente pese a haber sido declaradas impropias por nuestro Supremo Tribunal (artículo 754, por ejemplo) y la importancia que le asigno al restablecimiento de reglas claras y perdurables en el tiempo que renueven el valor de la seguridad jurídica que en nuestra Nación debe primar, han sido las razones que me motivaron a desarrollar este trabajo.

Pretendo resaltar la importancia del ejercicio de la atribución conferida por nuestra Constitución al Congreso de la Nación para imponerlos. Vale decir que entiendo como solución atinada devolverle al Congreso de la Nación la potestad tributaria originaria (que fue establecida por nuestra Constitución del año 1853 y ratificada por la Reforma del año 1994), a la vez que se establezcan límites precisos a las facultades que puedan conferírsele al Poder Ejecutivo, neutralizadoras de posibles excesos.

Abonaré mi postura con ejemplos demostrativos de perjuicios económicos sectoriales y sociales producidos por el accionar tributario del Poder Ejecutivo (punto III de este trabajo)

1 Fuente: <http://derecho.isipedia.com/Glosarios/Glosario de Economía Política y Hacienda Pública/>.

así como avasallamientos causados a derechos constitucionales de los contribuyentes, que atentan además contra la certidumbre jurídico-tributaria que debería reinar.

Comenzaré recordando los preceptos constitucionales vigentes para la imposición de derechos de exportación e importación al tráfico de mercaderías.

II. LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES RELATIVOS A LA IMPOSICIÓN DE DERECHOS DE EXPORTACIÓN E IMPORTACIÓN

Luego de la prolongada inestabilidad institucional devenida de la Revolución de Mayo de 1810, el 1 de mayo del año 1853 fue finalmente sancionada nuestra Constitución Nacional en cuyo texto se encuentran establecidos los derechos de exportación e importación y los principios tributarios aplicables.

En el artículo 4, la Carta Magna impone derechos de importación y exportación (conjuntamente con otras contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General) con destino al sostenimiento de los gastos de la Nación.

Por artículo 17 ratifica la potestad tributaria en manos del Congreso de la Nación al establecer que *“solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4”*, determinando que corresponde solamente a la Cámara de Diputados tomar la iniciativa de las leyes sobre contribuciones (artículo 52).

A través del ex artículo 67 (actual artículo 75, inciso 1), atribuyó exclusivamente al Congreso de la Nación *“legislar en materia aduanera y establecer los derechos de importación y exportación”*.

III. LOS MOMENTOS IMPONIBLES ESTABLECIDOS POR LA LEY 22.415 Y LA DELEGACIÓN DE FACULTADES TRIBUTARIAS EN EL PODER EJECUTIVO

La ley 22.415, en la Sección IX (artículos 635 en adelante) ha establecido los aspectos tributarios referidos a la imposición de derechos de importación y exportación, precisando: los distintos tributos aplicables, sus hechos y momentos imponibles, la normativa que se debe utilizar al efectuar las liquidaciones tributarias, los responsables de la obligación tributaria y las causales de su extinción.

a) Los derechos de importación y exportación que corresponden aplicar

Mediante los artículos 637 y 638, la ley dispuso cuál es el derecho de importación que resulta aplicable para las importaciones, mientras que por artículos 726 y 727 hizo lo propio con los derechos de exportación aplicables a las exportaciones.

b) La delegación de facultades en el Poder Ejecutivo para gravar y desgravar de derechos de importación y exportación

La delegación de facultades tributarias en el Poder Ejecutivo para que pueda imponer o eximir de derechos de importación a las operaciones de importación fue establecida por el artículo 664, punto 1, de la ley que dispuso: *“En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de importación la importación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de importación la importación para consumo de mercadería gravada con este tributo, y c) modificar el derecho de importación establecido”*. Por el punto 2 del citado artículo condicionó el ejercicio de tales facultades al cumplimiento de las finalidades allí establecidas,

y por artículos 665 y 666 las condicionó a que deberán ejercerse “*respetando los convenios internacionales vigentes*” y a que “*no podrá establecer derechos de importación que excedieren del equivalente al seiscientos por ciento del valor en aduana de la mercadería, cualquiera fuere la forma de tributación*”.

Para la aplicación de derechos de exportación condiciono también la delegación de facultades tributarias en el Poder Ejecutivo a través de los artículos 755 y 756. En ellas no impuso tope al porcentaje de alícuota de derechos de exportación que podía aplicar.

Mediante el artículo 1 del decreto 2752/91 (BO: 13/1/92) el Poder Ejecutivo delegó en el Ministerio de Economía Obras y Servicios Públicos las facultades que le fueron conferidas por los artículos 570, 620, 632, 663, 664 y 755 de la ley 22.415 (con vigencia a partir del día siguiente de la publicación en el Boletín Oficial del referido decreto).

c) La objeción de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a la delegación de facultades tributarias en el Poder Ejecutivo que dispuso la ley 22.415

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo dictado en los autos “Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/Amparo”, C.486.XLIII, objetó la delegación de facultades tributarias concedidas al Poder Ejecutivo por la ley 22.415.

A ese respecto sostuvo que “*Nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el artículo 4 como en los artículos 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que ‘los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas’ (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 318: 1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros). Esta consolidada doctrina fue sostenida, sin grietas, aun en casos donde se cuestionó el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia al afirmarse que ‘la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aun mediante decretos de la naturaleza señalada’ (Fallos: 318:1154; 319:3400 y 323:3770, entre otros). Tesitura que el constituyente de 1994 mantuvo, sin hesitaciones, al redactar el actual inciso 3 del artículo 99 de nuestra Ley Fundamental” (considerando 8° del análisis del caso sometido a su consideración).*

Respecto del principio de legalidad al cual se debe ceñir la imposición expresó que “*En la fecha más reciente, esta Corte ha señalado que ‘el principio de legalidad o de reserva de la ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones’ (Fallos: 329: 1554)” (considerando 8°, último párrafo).*

Desechó la pretensión del Poder Ejecutivo de extender al ámbito tributario la delegación legislativa prevista en el artículo 76 de la Constitución Nacional al sostener en el considerando 9° (primero y segundo párrafo) que “*debe enfatizarse, de manera correlativa, que ese valladar inconmovible que supone el principio de reserva, de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el artículo 76 de la Constitución [...]. En efecto, este Tribunal también ha sido contundente al sostener sobre tal punto que ‘no puedan caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución*

Nacional (artículo 76) autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo” (Fallos: 326:4251).

Al analizar los elementos esenciales del derecho de exportación contenidos en la ley 22.415 y su relación con la imposición de derechos de exportación efectuada por el PE a través de la resolución ME 11/02 destaco la falta de cuantificación de la prestación, expresando que *“para el caso en concreto aquí discutido, como puede observarse, no es el legislador quien ha determinado, de manera cierta e indudable, cuál es la forma de cuantificar la prestación, sino que ha de recurrirse necesariamente, a lo dispuesto por la resolución 11/02 mencionada. En efecto, el Congreso Nacional no ha previsto cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados”.*

Previo a declarar la invalidez de la resolución 11/02 del Ministerio de Economía (primer párrafo del considerando 11° señalo que *“tal como se expuso en el considerando anterior, la resolución cuestionada no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo”* (último párrafo del considerando 10°).

IV. INCERTIDUMBRE E INEQUIDAD GENERADA POR EL PODER EJECUTIVO EN EL EJERCICIO DE LA FACULTAD TRIBUTARIA DELEGADA

a) Impacto en la equidad

1) Transferencia de la carga tributaria de los derechos de exportación a otros contribuyentes

Mediante los DNU 133/15 (del 16/12/15), 160/15 (del 18/12/15) y 349/16 (del 12/2/16) el Poder Ejecutivo decidió eliminar (léase eximir) de derechos de exportación (con algunas excepciones) a las exportaciones agrícolas, industriales y mineras, respectivamente.

Distintos justificativos se utilizaron para avalar tales decisiones, citando entre ellos, en lo que aquí interesa, *“Que la merma en la recaudación del Estado Nacional por la aplicación de la presente medida en pos de reactivar los sectores afectados, se verá compensada por el crecimiento en la recaudación de impuestos por el aumento inmediato de la producción que se estima que estará asociada a esta acción de gobierno, dinamizando la actividad económica de las diversas regiones y beneficiando así a las provincias mediante la coparticipación de los tributos”.*

La eliminación de los derechos de exportación a las exportaciones de minerales será desarrollada en el punto siguiente.

Como parte intrínseca de este tópico, sobre la base de datos de la recaudación tributaria suministrados por el Ministerio de Economía, he realizado un análisis de la incidencia económica que ha tenido sobre la recaudación la eliminación de los derechos de exportación, surgiendo que durante el año 2015 (período en que tuvieron plena vigencia los derechos de exportación) la recaudación de derechos de exportación alcanzo la suma de \$ 75.939,28 millones (equivalentes en promedio a dólares estadounidenses 8.346,17 millones) representado el 4,94% de la recaudación tributaria total de dicho año.

En el año 2016 se evidenció la merma de recaudación de derechos de exportación. Aportaron \$ 71.509,13 millones (equivalentes a US\$ 4.748,28 millones), representativos del 3,45% de la recaudación tributaria total. La recaudación por derechos de exportación entre ambos años disminuyo en un 43,19%, equivaliendo a US\$ 3.597,89 millones. Del estudio realizado entre enero y junio de 2017 (últimos datos disponibles para la realización de este trabajo) sur-

ge que la tendencia es seguir disminuyendo donde la recaudación por derechos de exportación fue del 2,85% del total recaudado, implicando una merma del 73,33% respecto del año 2015.

Si mantenemos en términos constantes con la existente en el año 2015 la recaudación de derechos de exportación, la disminución acumulada durante los años 2016 y 2017 a raíz de su eliminación, alcanzaría la suma de US\$ 9.718,14 millones (3.597,89 + 6.120,25).

Para una mejor comprensión acompaño un cuadro comparativo de los efectos producidos por la eliminación de los derechos de exportación por parte del Poder Ejecutivo.

DERECHOS DE EXPORTACIÓN. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA
RECAUDACIÓN PRODUCIDA A CONSECUENCIA DE SU ELIMINACIÓN
POR EL PODER EJECUTIVO

RECAUDACION DE DERECHOS DE EXPORTACION				
RESUMEN	DEL TOTAL R	MERMA RECAUDAC.	(%)	
año 2015	4,94%	AÑO 2015/2016	43,11%	
año 2016	3,45%	AÑO 2015/2017	73,33%	
año 2017 (6 M)	2,85%			
DERECHOS EXPORTACION		\$ MILLONES	T/C	DOL.MILLON
RECAUDACION 2015		75.939,28	9,10	8.346,17
RECAUDACION 2016		71.509,13	15,06	4.748,28
DIFERENCIA ACUMULADA 2016				-3.597,89
DIFERENCIA ESTIMADA 2017				-6.120,25
DIFERENCIA ACUMULADA 2017				-9.718,14
DEFICIT A CUBRIR CON OTROS RECURSOS O DISMINUCION BIENESTAR				

El déficit fiscal producido por la eliminación implica una transferencia de la carga tributaria desde el sector exportador hacia el resto de los contribuyentes en virtud de que la merma en la recaudación debe cubrirse mediante otros recursos (creación de nuevos impuestos, aumento de los existentes, mayor presión tributaria global, endeudamiento, etc.) o con suba de tarifas o disminución de determinadas erogaciones, entre las que se pueden encontrar las ligadas al bienestar general de los ciudadanos.

Oportunamente mencioné que el artículo 52 de nuestra Constitución Nacional establece la competencia exclusiva de la Cámara de Diputados para la iniciativa de las leyes sobre contribuciones, por ser los diputados quienes representan al pueblo de la Nación (que es quien soporta la carga tributaria) y a quienes les cabe la responsabilidad de aprobar los tributos que estamos obligados a soportar (en forma equitativa y razonable). Dicha representatividad resulta indelegable, aun en el Poder Ejecutivo.

La CSJN, en su sentencia en la causa “Camaronera Patagónica” (15 de abril de 2014) afirmó que “no puedan caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (artículo 76) autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo” (Fallos: 326:4251).

Nuestra Carta Magna, en el inciso 3 del artículo 99, prohíbe al PE “emitir disposiciones de carácter legislativo bajo pena de nulidad absoluta e insanable”. Preceptúa que “solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, **tributaria**, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros”.

b) Impacto en la equidad e incertidumbre jurídica

1) Desconocimiento y vulneración de la estabilidad fiscal (tributaria y cambiaria) garantizada por ley de la Nación por parte de dependencias del Poder Ejecutivo

Gozan de estabilidad fiscal otorgada por la ley 24.196 (durante 30 años) aquellas empresas mineras que en el marco regulatorio de la norma hubieran presentado un proyecto minero y les fuera aprobado por la autoridad de aplicación (Dirección de Minería).

Tal estabilidad fiscal les es otorgada por el artículo 8 de la ley, implicando para el emprendedor –en su carácter de contribuyente–, **el mantenimiento de la carga tributaria que sobre la empresa pesaba al momento de realizar y presentar el proyecto de inversión minera** (el destacado es de mi autoría).

Cuando fueron reimplantados por el Poder Ejecutivo (5/3/02) los derechos de exportación (resolución MEI 11/02), veintiséis empresas mineras a las que se les había otorgado la estabilidad fiscal gozaban de la exención de los derechos de exportación, en razón de que a la fecha de la aprobación del proyecto minero sus exportaciones no se encontraban gravadas con dichos derechos de exportación y por ende no habían contemplado dicha carga tributaria en el proyecto presentado y aprobado.

La Dirección General de Aduanas mediante la instrucción general SDGLTA - AFIP 19/02 reconoció la exención que, ante los derechos de exportación, gozaban tales empresas mineras, instruyendo a sus dependencias en tal sentido.

Luego de cinco años de inaplicabilidad, en los inicios de octubre de 2007, la Aduana comenzó a aplicarles derechos de exportación del 10% sobre las exportaciones de minerales fundamentándose en notas que habían sido enviadas a la Aduana por el Secretario de Comercio Interior (nota SCI 288/07) y por el Secretario de Minería (ratificada posteriormente por la nota SM 130/07) donde le comunicaban la vigencia de la resolución MEI 11/02, informando –el Secretario de Minería– que quedaban sin efecto las notas por las cuales se estipulaban las empresas alcanzadas por la exención de derechos de exportación en virtud de la estabilidad fiscal conferida por la ley 24.196, y ordenaba arbitrar las medidas conducentes para que las mismas tributasen los derechos de exportación correspondientes.

Varias de las empresas afectadas por la imposición de los derechos de exportación apelaron la medida ante la Aduana fundamentándose en la ilegitimidad de tal imposición, y en que les había sido vulnerada la estabilidad fiscal asegurada por la ley, llegando a dirimir la controversia la CSJN en algunos casos, tales como “Minera del Altiplano SA c/Estado Nacional - PEN y otra s/Amparo”, sentencia del 10/7/12 y “Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28.448-A) c/DGA”, sentencia del 19/11/13.

La postura de la CSJN

a) Antecedentes de la causa “Cerro Vanguardia SA (TF 22.172-I) c/DGI”

Tres años antes de que tratara la causa Minera del Altiplano, la CSJN, en la causa “Cerro Vanguardia SA (TF 22.172-I) c/DGI” de fecha 30 de junio de 2009, analizó la controversia suscitada entre la citada empresa y la Dirección General Impositiva donde esta última había determinado de oficio la obligación de la empresa por sumas adeudadas “*en concepto de retenciones del impuesto a las ganancias por distribución de dividendos correspondientes al período fiscal 2000*” e intimado a ingresar el tributo, con intereses y una multa equivalente al 80 por ciento de la suma omitida retener e ingresar. La empresa había argumentado que “*no le resultaba aplicable el denominado ‘impuesto de igualación o de equiparación’ por encontrarse amparada por el beneficio de estabilidad fiscal consagrado por la ley 24.196, de inversiones mineras*” y “*haber sido este impuesto creado posteriormente por la ley 25.063*”.

En su pronunciamiento, revirtió sendas Sentencias adversas a la empresa, provenientes de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y del Tribunal Fiscal de la Nación, quienes habían mantenido la obligación tributaria de la empresa por las sumas adeudadas por entender el Alto Tribunal (considerando 9º) que “*debe ponderar-*

se que la limitación que se impuso el propio Estado mediante la ley 24.196, al asegurar a las empresas que encaren emprendimientos mineros la estabilidad fiscal por un plazo de treinta años, persiguió el propósito de promover las inversiones en ese sector, manteniendo la ecuación económico financiera tenida en cuenta al presentarse el estudio de factibilidad. La Constitución Nacional autoriza al Congreso a dictar esa clase de normas [artículo 75, inciso 18)]”.

En el considerando 11º), el Supremo Tribunal afirmó que no resultaba correcta la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias porque *“tal argumento prescinde de considerar la significación económica del llamado ‘impuesto de igualación’ así como el propósito de promover las inversiones mineras –perseguido por la ley 24.196– asegurando la estabilidad fiscal de los respectivos emprendimientos, con el que no se concilia la aplicación de una figura tributaria que, aunque recae sobre los dividendos que la sociedad debe pagar a los accionistas, tiene un efecto equivalente al de un aumento de la tasa efectiva del impuesto sobre las ganancias del ente social”.*

Por último, en el mismo considerando manifestó que *“si bien, como regla, nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o dispensados por ellas (Fallos: 288:279; 291:359; 299:93; 303:1835), en el caso se configura un supuesto de excepción, precisamente a raíz de que la ley 24.196, con la finalidad de promover las inversiones en el sector minero, estableció la estabilidad por un determinado lapso del régimen tributario aplicable a los respectivos emprendimientos. **Por tal motivo, y en virtud de las razones ya expuestas, cabe concluir que la norma incorporada por la ley 25.063 a continuación del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias no resulta aplicable a la actora**”, afirmando que “**Por lo demás, tal conclusión es la que mejor se adecua al principio de seguridad jurídica, al que el Tribunal ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218)**” (el destacado es de mi autoría).*

b) Causa “Minera del Altiplano SA c/ Estado Nacional - PEN y otra s/Amparo”

En la causa “Minera del Altiplano SA”, la citada empresa había iniciado una acción de amparo a raíz de la aplicación por parte de la Aduana de los derechos de exportación basándose en las notas emanadas de la Secretaria de Comercio Interior y de la Secretaria de Minería, SCI 288/07 y SM 130/07, acción que fue rechazada por Sentencia del juez de primera instancia interviniente, y posteriormente revocada por la Cámara Federal de Salta que hizo lugar al amparo promovido y declaró inaplicables las referidas notas con relación al proyecto “Fénix” a su cargo por encontrarse amparada por el beneficio de la estabilidad fiscal regulado por el artículo 8 de la ley 24.196.

A juicio de la Cámara, tal beneficio implicaba que *“debe mantenerse por treinta años la situación vigente al 2 de septiembre de 1996 respecto de los tributos nacionales que alcanzan a su actividad promovida”, afirmando que es el Estado Nacional quien debe demostrar que el pago de los derechos de exportación reclamado por las notas cuestionadas no afecta la estabilidad fiscal del amparista, enfatizando que las citadas notas “130/07 y 288/07, en su carácter de órdenes de cobro de ciertos gravámenes ‘a cuyo abono no estaba anteriormente obligada la actora’ **constituían prueba suficiente del incremento de su carga tributaria, por lo cual no debían exigirse más probanzas**” (el destacado es de mi autoría).*

El Estado Nacional interpuso recurso peticionando la intervención del Supremo Tribunal, en el cual la procuradora actuante efectuó una detallada transcripción de los artículos pertinentes de la ley, que definen la vulneración de la estabilidad fiscal y la forma con que ella prevé su compensación, aduciendo que *“nada encontró en la ley 24.196 ni en su reglamentación que derechamente exima a los sujetos comprendidos en su régimen del pago de los nuevos gravámenes que se establezcan, o de los incrementos que se dispongan, con posterioridad a la presentación del estudio de factibilidad al que se hace referencia en su artículo 8”.*

Afirmó además, que si bien era cierto que de la verificación de los hechos *“podría conducir a un aumento de la ‘carga tributaria total’... no menos cierto era que frente a esa eventual situación ‘dentro del régimen de la ley’ el decreto 2686/93 –cuya constitucionalidad tampoco ha sido aquí objeto de debate– fija un mecanismo de compensación o devolución de las sumas*

abonadas de más, en la forma, plazo y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

“La ley prevé que la vulneración a la estabilidad fiscal se produce cuando el beneficiario soporta una carga tributaria adicional a la que detentaba al momento de presentar el proyecto, neta de las disminuciones de carga tributaria que la hubiera beneficiado” (el destacado es de mi autoría).

Siguió sosteniendo la fiscal actuante que *“la integración entre la ley 24.196 y el decreto 2683/93 que la reglamenta evidencia que la conducta vedada al Estado por el régimen posee, necesariamente, dos componentes: el incremento de la ‘carga tributaria total’ (artículo 8, ley 24.196) y la negativa a la compensación o devolución de las sumas abonadas de más por la empresa promovida [artículo 4, inciso c), del Anexo 1 del decreto 2686/93], no ha sido ni alegado, ni mucho menos demostrado, por la actora motivando la revocación de la sentencia apelada y sellando definitivamente la suerte adversa de la pretensión por la vía procesal elegida, por cuanto la pretensión del cobro del nuevo gravamen y el hipotético aumento de la carga tributaria total... no resultan, por sí solas, conductas estatales manifiestamente arbitrarias e ilegítimas a la luz del régimen de la ley 24.196 y de sus normas reglamentarias (Fallos: 294:152; 301:1061; 311:1974), exigencia que no ha variado para los procesos de amparo por la sanción del nuevo artículo 43 de la Constitución Nacional”.*

Como conclusión afirmó que al estar comprendida Minera del Altiplano SA en los beneficios de la estabilidad fiscal consagrada en el artículo 8 de la ley 24.169, solo tiene derecho –tras justificar y probar, en cada caso, con los medios necesarios y suficientes, que efectivamente se había producido un incremento en su *“carga tributaria total”* (cfr. artículo 8, inciso 5, de la ley)– **“a solicitar la compensación o devolución de las sumas abonadas de más, en la forma como lo establece el artículo 4, inciso c), del Anexo 1 del decreto 2686/93”** (el destacado es de mi autoría).

Finalizando, manifestó que *“las consideraciones anteriores no importan abrir juicio definitivo sobre la legitimidad de la pretensión sustancial de la amparista en orden a los derechos que entienden le asisten, la que podrá –entonces– ser debatida y dilucidada por la vía pertinente”.*

En pocas palabras, argumentó que la vía procesal elegida no resultaba procedente; y que si bien la empresa tenía la obligación de mostrar la incidencia de la mayor carga tributaria soportada, *“para solicitar la devolución debería haber recurrido al mecanismo previsto por el artículo 4, inciso c), del Anexo 1 del decreto 2686/93”.*

Los Jueces de la Corte compartieron los argumentos vertidos por la procuradora y dictaron la sentencia del 10 de julio del 2012 revocando la sentencia apelada y rechazando la demanda de amparo.

c) Causa “Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28.448-A) c/DGA”

En la causa “Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28.448-A) c/DGA” la citada empresa había impugnado la liquidación de derechos de exportación que le había efectuado la aduana de Jujuy aplicándole la alícuota del 10% del valor FOB de acuerdo con lo dispuesto por la resolución 11/02 del Ministerio de Economía y Producción al documentar la exportación de sustancias minerales, obteniendo pronunciamiento favorable del Tribunal Fiscal de la Nación.

Tal pronunciamiento fue revocado por la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal quien confirmó las resoluciones liquidatorias efectuadas por la Aduana, sosteniendo que el régimen de inversiones mineras al que se acogió la actora prevé un mecanismo de reclamo particular ante la autoridad de aplicación –la Secretaría de Minería de la Nación– que exige de la beneficiaria cierta documentación que permita dilucidar si efectivamente se incrementó la carga tributaria por aplicación de las disposiciones de la resolución ME 11/02 y que no había probado que *“la aplicación de las disposiciones de la resolución ministerial afecte en forma negativa su ecuación económica en la medida que tal examen debe efectuarse considerando la carga tributaria total y las posibles compensaciones de las que pueda ser beneficiaria”* y que no había aportado *“prueba tendiente a acreditar*

que la carga tributaria derivada de la aplicación de las disposiciones de la resolución ME 11/02, no se encuentra compensada mediante las supresiones y/o reducciones de gravámenes y/o aranceles y/o modificaciones normativas tributarias en la jurisdicción nacional que le resultaren favorables”.

Procesadora de Boratos SA sostuvo en su recurso extraordinario que “no resulta de aplicación al caso de autos lo resuelto por la Corte en las causas M.889.XLV y M.137.XLVI, “Minera del Altiplano SA c/Estado Nacional - PEN y otra s/Amparo”, sentencia del 10 de julio, pues ella no había elegido la vía que había producido el rechazo a la pretensión de la exportadora (la acción de amparo), sino que había formulado su pretensión siguiendo la vía procesal administrativa y judicial debidamente regulada en el Código Aduanero [artículos 1053, inciso a), y concordantes], vía que contempla un espacio más amplio de fundamentación y prueba”, aduciendo que la interpretación restrictiva efectuada por la Cámara “convalida una pretensión de cobro que viola en forma flagrante los derechos constitucionales de su parte, por contravenir las obligaciones que la ley 24.196 y su reglamentación imponen indudablemente a la Dirección General de Aduanas”, admitiendo la Cámara en su propia sentencia que la empresa “se encontraba en pleno goce de la estabilidad fiscal al momento del registro de las operaciones involucradas y que los derechos de exportación habían entrado en vigencia con posterioridad al otorgamiento del referido beneficio”, alegando además que “se había demostrado que los derechos de exportación afectan la carga tributaria total”.

Los Jueces de la Corte manifiestan (considerando 5° del análisis) que habían tenido oportunidad de interpretar, al decidir la causa “Minera del Altiplano SA c/Estado Nacional - PEN y otra” (Fallos: 335:1315), cuál era “el alcance que cabe asignar al beneficio de la estabilidad fiscal consagrado en el artículo 8 de la ley 24.196” al cual remitían por razones de brevedad. En él se había establecido “que ninguna disposición de la ley 24.196 ni de su reglamentación exime derechamente a los sujetos comprendidos en su régimen del pago de los nuevos gravámenes que se establezcan, o de los incrementos que se dispongan, con posterioridad a la presentación del estudio de factibilidad al que hace referencia el artículo 8 del citado ordenamiento legal”.

Seguidamente declararon (considerando 6°) que si bien era cierto que en la causa “Minera del Altiplano” la interpretación del beneficio de la estabilidad fiscal había sido realizada a los efectos de demostrar la improcedencia del amparo “las razones expresadas para sustentar ese juicio permiten extraer fácilmente la conclusión de que la Ley de Inversiones Mineras y su reglamentación no prohíben que se establezcan nuevos gravámenes o que se incrementen los existentes”.

Finalmente, concluyen (considerando 8°) en coincidencia con la afirmación de la Procuradora Fiscal en su dictamen, “que no se advierte que exista conflicto alguno entre el régimen de estabilidad minera regulado por la ley 24.196 y el pago de los derechos de exportación cuestionados en las presentes actuaciones, puesto que, de acreditarse que de esa manera se produce finalmente un incremento de la carga tributaria total, será de aplicación el mecanismo para compensar o devolver las sumas abonadas de más, en la forma, plazo y condiciones que establezcan las normas pertinentes. **Es decir, el argumento en que se funda la actora resulta ineficaz para oponerse al pago de los aludidos derechos de exportación**” (el destacado es de mi autoría).

d) Análisis de las sentencias emitidas

Realizando un sucinto análisis de las sentencias emanadas del Supremo Tribunal en relación a la vulneración sufrida por empresas que gozaban de la estabilidad fiscal asegurada por la ley 24.196, me surge que:

a) Causa Cerro Vanguardia SA (fallo favorable a la empresa)

En la causa de referencia, la Corte Suprema de Justicia de la Nación:

- No condicionó en momento alguno su decisión a que se acreditase el aumento de la carga tributaria soportada.
- No indicó ni aludió (en forma alguna) que debía haberse recurrido al mecanismo de compensación previsto en el artículo 4, inciso c), del Anexo 1 del decreto 2686/93, **decreto**

incumplido por la AFIP por no haber sido reglamentado tal mecanismo de compensación (al menos, hasta la fecha de elaboración de este trabajo).

- Afirmó que resultaba loable la limitación autoimpuesta por el Estado asegurando la estabilidad fiscal por 30 años de la ecuación económica financiera tenida a la presentación del estudio de factibilidad.
- Manifestó (ante las sentencias adversas de los jueces de las instancias anteriores) que *“habían prescindido de considerar la significación económica del llamado ‘impuesto de igualación’ así como el propósito de promover las inversiones mineras perseguido por la ley 24.196– asegurando la estabilidad fiscal de los respectivos emprendimientos, con el que no se concilia la aplicación de una figura tributaria que, aunque recae sobre los dividendos que la sociedad debe pagar a los accionistas, tiene un efecto equivalente al de un aumento de la tasa efectiva del impuesto sobre las ganancias del ente social”*.
- Declaró (ante el pretendido derecho adquirido de obtener la inalterabilidad de los gravámenes creados o dispensados por las leyes) que *“si bien, como regla, nadie tiene un derecho adquirido sobre ello (Fallos: 288:279; 291:359; 299:93; 303:1835) en el caso se configura un supuesto de excepción, precisamente a raíz de que la ley 24.196, con la finalidad de promover las inversiones en el sector minero, estableció la estabilidad por un determinado lapso del régimen tributario aplicable a los respectivos emprendimientos”* (el destacado es de mi autoría).
- Arribó a la conclusión que no le resultaba aplicable a Cerro Vanguardia SA *“la norma incorporada por la ley 25.063 a continuación del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias no resulta aplicable a la actora” destacando “que es la que mejor se adecua al principio de seguridad jurídica al que el tribunal ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218)”* (el destacado es de mi autoría).

b) *Causas Minera del Altiplano y Procesadora de Boratos SA (fallos desfavorables)*

En estas causas la Corte Suprema de Justicia de la Nación:

- Objetó que *“no había sido ni alegado ni mucho menos demostrado la mayor carga tributaria y la negativa a la compensación o devolución de las sumas abonadas de más por la empresa promovida [artículo 4, inciso c), del Anexo 1 del decreto 2686/93].”*
- Afirmó que solo les cabía el derecho *“a solicitar la compensación o devolución de las sumas abonadas de más, en la forma que establece el artículo 4, inciso c), del Anexo 1 del decreto 2686/93”* –tras justificar y probar, en cada caso, con los medios necesarios y suficientes, que efectivamente se había producido un incremento en su *“carga tributaria total”* (cfr: *artículo 8, inciso 5, de la ley*)–.
- Modificó el temperamento adoptado en la causa “Cerro Vanguardia” en la que no había condicionado a requisito ni probanza alguna el derecho a la estabilidad fiscal de que gozaba la empresa, y
- **No priorizó:**
 - El principio de seguridad jurídica garantizado a Cerro Vanguardia, al que le reconociera Jerarquía Constitucional.
 - La validez atribuida a la estabilidad fiscal consagrada por la ley 24.196 como régimen de excepción a la alteración de los gravámenes creados o dispensados por las leyes.
 - La inexistencia del mecanismo de compensación a crear por la AFIP donde los vulnerados debían supuestamente haber demostrado la mayor carga tributaria y la negativa del Organismo a *“la compensación o devolución de las sumas abonadas de más por la empresa promovida [artículo 4, inciso c), del Anexo 1 del decreto 2686/93]”*.
 - La invalidez de la imposición dispuesta mediante meros actos administrativos emanados de dependencias del PE, tal como lo resaltó en la Causa Camaronera Patagónica *“la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aun mediante decretos de la naturaleza señalada”* (se refiere a los decretos de necesidad y urgencia) (Fallos: 318:1154; 319:3400 y 323:3770, entre otros)."

c) La gravabilidad a tasa 0% de las exportaciones de productos minerales

Mediante el decreto (DNU) 349 del 12 de febrero de 2016, el Poder Ejecutivo decidió eliminar (léase eximir) los derechos de exportación de los productos minerales.

En virtud de la injusticia cometida con aquellas empresas a las que se les había vulnerado la estabilidad fiscal de que gozaban, consideré plausible dicha medida² (aunque inequitativa respecto del resto de los exportadores que no tenían dicho derecho adquirido y se vieron igualmente favorecidos) pero insuficiente por ser las facultades de eximir tributos, propias del Congreso de la Nación y no del Poder Ejecutivo. Y por ende, sostenerse en una fragilidad jurídica en la cual los hoy beneficiados (y ayer perjudicados) quedarían sujetos a las decisiones coyunturales de quienes se encuentren a cargo del PE durante 30 años, plazo por el cual la ley 24.196 otorgaba la estabilidad fiscal.

La experiencia de lo sucedido con algunos sectores exportadores, como el que es objeto de este análisis, demuestra que no solo los decretos de necesidad y urgencia deben ser ratificados por ley del Congreso de la Nación, sino que –más grave que el dictado del DNU– es el hecho de que deba ser ratificada por el mismo Congreso que la sancionó, la ley otorgante de la estabilidad fiscal debiendo contener salvaguardas especiales que eviten que su alcance pueda posteriormente ser desvirtuado por el propio Poder Ejecutivo. Lamentablemente deben extremarse las medidas para que las normas tributarias se completen con reglas claras y precisas que permitan sortear con éxito interpretaciones erróneas o equívocos de su contenido o alcance por parte de funcionarios del Poder Ejecutivo y/o del Poder Judicial (interpretaciones muchas veces forzadas por la avidez fiscal) que generan consecuencias nocivas para los contribuyentes.

2) Creación de actualización tributaria y confiscatoriedad por el Poder Ejecutivo bajo el ropaje del ejercicio de sus facultades interpretativas

La modalidad de las liquidaciones tributarias aduaneras suplementarias dispuesta por la nota externa 2/04 y la resolución general AFIP 3271/12

En diversos ámbitos y oportunidades³ objeté severamente la modalidad determinativa de la AFIP de deudas tributarias aduaneras provenientes de tributos generados por hechos impositivos consumados posteriormente a la sanción de la ley 25.561, por cuanto dicha modalidad actualiza los montos originariamente adeudados, mediante la utilización del tipo de cambio entre el dólar estadounidense y el peso argentino que rija al día anterior al pago. Lo expuesto surge de la resolución general AFIP 3271/12, que sostiene la hipotética vigencia del segundo párrafo del artículo 20 de la ley 23.905, aun desconociendo la prohibición de indexar deudas contenida en las leyes 23.928 y 25.561 y en el decreto 214/02.

Agrava el resultado de la deuda, la adición al capital actualizado de intereses usurarios generados como consecuencia de haber deformado el Ministerio de Economía la facultad que el artículo 794 de la ley 22.415 le confirió para fijar las tasas de interés aplicables a las deudas y créditos tributarios del contribuyente. Interpretó que tiene facultades para diferenciarlas entre aquellas aplicables a deudas impositivas contraídas por el contribuyente con el Estado (36% anual tanto para deudas históricas en pesos –deudas por tributos interiores a cargo de la DGI– como por deudas actualizadas por variación del tipo de cambio –deudas por tributos aduaneros–) de las contraídas por el Estado con el contribuyente cuando debe devolver impuestos percibidos improcedentemente (6% anual, tanto para deudas históricas en pesos o con CER incorporado) aspecto en el cual el propio artículo 794 no hace distinción alguna manteniendo similar texto para ambas situaciones en la delegación de facultades otorgadas para fijarlas.

En las objeciones ya realizadas, y basado en razones de simplificación de espacio, hice particularmente hincapié en profundizar la modalidad determinativa para tales deudas con-

2 Fuente: artículo: la eliminación de retenciones a las exportaciones por DNU y la inseguridad jurídica para sus beneficiarios, <https://www.cronista.com/.../La-eliminación-de-retenciones-a-las-exportaciones-por-De...>

3 Fuentes: exposiciones en AAEF (VII y VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero) y FDE, UBA; artículos varios en Cronista Fiscal y Guía Práctica.

tenida en la resolución AFIP 3271/12 (última vigente) que derogó a su antecesora, la nota externa DGA 0002/04.

En el contexto del actual escrito quiero traer a colación (muy brevemente) que la aplicación del artículo 20, segundo párrafo, de la ley 23.905 para la determinación de deudas tributarias aduaneras por hechos imponible producidos con posterioridad a la sanción de la ley 25.561 se generó a raíz de una consulta efectuada por la AFIP al Ministerio de Economía que fue reproducida en los fundamentos utilizados para emitir la nota externa 2/04 que reguló la liquidación de tributos aduaneros adeudados por hechos imponible generados con anterioridad y posterioridad a la sanción de la ley 25.561.

La AFIP preguntó al Ministerio de Economía si resultaba *“de aplicación el decreto 214/02 a las obligaciones impuestas por los regímenes de importación y exportación, y si, específicamente, el mismo ha anulado la ley 23.905”*.

El citado exministerio respondió (conforme se reproduce en la citada nota externa) que: *“Las obligaciones tributarias aduaneras nacidas en los términos de la ley 23.905, y existentes a la fecha de sanción de la ley 25.561 deberían ser pesificadas”*.

En referencia a si el decreto 214/02 había anulado a la ley 23.905, el citado exministerio respondió (según la reproducción contenida en la nota externa) que *“En tanto no existe obstáculo para la vigencia y aplicación de la ley 23.905 a aquellas obligaciones que se hayan contraído o se contraigan con posterioridad a la aplicación de la ley 25.561”*.

Las respuestas emanadas del citado exministerio me merecen las siguientes consideraciones.

La primera pregunta la respondió siguiendo los parámetros establecidos por el decreto 214/01 que en el artículo 1 dispuso que *“a partir de la fecha del presente decreto quedan transformadas a pesos todas las obligaciones de dar sumas de dinero, de cualquier causa u origen –judiciales o extrajudiciales– expresadas en dólares estadounidenses, u otras monedas extranjeras existentes a la sanción de la ley 25.561 y que no se encontrasen ya convertidas a pesos”*.

La segunda pregunta, consultando si el decreto 214/02 había anulado a la ley 23.905, me revela que al formularla no se tuvo en cuenta la jerarquía de las normas aplicables para el caso, toda vez que, si bien el decreto 214/02 explica en el artículo 5 que lo dispuesto en el artículo precedente (creación del CER como mecanismo de simetría para deudas anteriores a la vigencia de la ley 25.561) *“no deroga lo establecido por los artículos 7 y 10 de la ley 23.928 en la redacción establecida por el artículo 4 de la ley 25.561”*, aclarando que *“Las obligaciones de cualquier naturaleza u origen que se generen con posterioridad a la sanción de la ley 25.561, no podrán contener ni ser alcanzadas por cláusulas de ajuste”* **el citado decreto no tenía entidad jurídica suficiente para anular la ley 23.905 (ley tributaria), sino que solo estaba reproduciendo lo establecido por el artículo 4 de la ley 25.561** (el destacado es de mi autoría).

La respuesta del exministerio afirmando *“que no existe obstáculo para la vigencia y aplicación de la ley 23.905”* la considero más grave que la fragilidad de la pregunta formulada, por cuanto la subsistente vigencia de la prohibición de actualización e indexación bajo cualquier forma contenida en los artículos 7 y 10 de la ley 23.928 y en la redacción establecida por el artículo 4 de la ley 25.561, tiene supremacía sobre la ley 23.905, **particularmente sobre la vigencia del segundo párrafo del artículo 20 de la ley, al que ambas leyes vacían de contenido al prohibir la actualización**; es decir, a la razón de su existencia dado que fue redactado oportunamente para *“evitar el deterioro del signo monetario producido por la inflación reinante en la época en que fue aprobado”* (conforme lo explica el mensaje de elevación del proyecto de ley enviado por el Poder Ejecutivo al Poder Legislativo (mensaje 250) y neutralizado con la sanción un mes posterior, de la ley 23.928 (Ley de Convertibilidad) al imponer la paridad obligatoria de un peso = un dólar estadounidense (el destacado es de mi autoría).

Dispone el vigente artículo 4 de la ley 25.561: **“Artículo 10 - Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1 de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras**

o servicios. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional –inclusive convenios colectivos de trabajo– de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar”.

En síntesis, mediante esta disposición administrativa, la AFIP produjo una repotenciación indebida de la deuda tributaria originaria sustentándose en una interpretación sesgada de su parte y del Ministerio de Economía acerca de la vigencia de un aspecto de una ley tributaria (la actualización) que se encuentra prohibida por dos leyes de orden público (las leyes 23.928 y 25.561, respectivamente).

Respecto de la aplicación diferenciada de tasas de interés he tomado conocimiento de que la problemática va a ser ampliamente expuesta en estas mismas Jornadas, motivo por el cual prescindiré en esta oportunidad de hacerlo.

3) Impacto producido en la certidumbre tributaria, perjuicio económico sufrido y poder adquisitivo por la modificación de la alícuota de derecho de importación efectuada por el Ministerio de Economía

Por último, mostraré el impacto producido por la variación –por parte del Ministerio de Economía– de la alícuota del derecho de importación aplicable mediante un simple ejemplo de liquidación del tributo en una importación definitiva de mercaderías diseñado a tal efecto.

IMPORTACIÓN = ARANCEL APLICABLE – VALOR EN ADUANA

- La firma XX el obtiene el 26/4/17 cotización de una mercadería originaria de España por un importe de US\$ 100.000 CIF puerto de Buenos Aires.
- Al efectuar el cálculo de costos tributarios de la importación tiene en cuenta que
 - El DIE que arroja la PANCM SIM de dicha mercadería es del 12% del Valor en Aduana.
 - La importación se encuentra sujeta al pago de los siguientes tributos interiores: IVA: 21%; Perc. IVA: 20%; AIG: 6%; Perc. IB: 3%.
- Presta su conformidad al proveedor para que le sea remitida la mercadería, la cual arriba el 16/6/17 al puerto de Buenos Aires.
- El día 21/6/17 se apresta a realizar la importación definitiva, encontrándose que el ME modificó la alícuota del derecho de importación, fijándola en el 18% del valor en aduana.
- ¿Cuál era el costo y desembolso originario que debía realizar en aduana (en dólares estadounidenses) y cuál es el que en la misma moneda tiene que asumir el 21/6/17 para desaduanarla?

SOLUCIÓN

	Costo día 26/4/17	Costo día 21/6/17
Valor Exportador	US\$ 100.000	US\$ 100.000
DIE (ADUANA)	US\$ 12.000	US\$ 18.000
Tributos interiores	US\$ 56.000	US\$ 59.000
Costo de la Mercadería	US\$ 112.000	US\$ 118.000
Desembolso en Aduana	US\$ 68.000	US\$ 77.000
Incremento del Costo (US\$)		5,36%
Incremento del Desembolso (US\$)		13,24%

V. CONCLUSIONES

Tal como lo he justificado en este trabajo, mediante algunos ejemplos, la imposición de los tributos aduaneros por parte del Poder Ejecutivo ha generado (y genera) efectos nocivos sobre los derechos constitucionales de los contribuyentes, **socavando los cimientos de la certidumbre jurídica tributaria** (el destacado es de mi autoría).

No tengo dudas de que la asunción plena por el Poder Legislativo de la facultad y obligación impuesta por nuestra Constitución Nacional de legislar sobre los derechos de exportación e importación otorgará a los contribuyentes mayores garantías de legitimidad y certeza que las que actualmente rigen.

Las leyes tributarias a sancionarse deben contener normas que se erijan en un valladar a la pretensión tributaria indebida del Poder Ejecutivo, a fin de evitar que meras disposiciones de dependencias de dicho poder puedan generarles a los contribuyentes obligaciones tributarias no establecidas en dichas leyes.

Si bien se discute y acepta en doctrina la conveniencia de delegar en el Poder Ejecutivo la facultad para imponer o eximir a las exportaciones e importaciones de derechos de exportación e importación ante bruscas alteraciones en el flujo del comercio internacional o en los precios relativos de los productos involucrados, no es menos cierto —en mi opinión— **que tal facultad delegada debe circunscribirse a la modificación acotada de las alícuotas que a los derechos de importación y exportación le establezca el Congreso de la Nación, tal como actualmente sucede con la tasa vigente en el Impuesto al Valor Agregado** (el destacado es de mi autoría).

Entiendo que es importante establecer la responsabilidad que les cabe a los funcionarios del Estado en la interpretación errónea de las normas tributarias, su aplicación y consecuentes perjuicios económicos producidos. A partir del pronunciamiento dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el año 1984 en la causa “Vadell” y hasta la fecha, se concibe a la responsabilidad del Estado por el ejercicio irregular o defectuoso de sus funciones administrativas, de forma objetiva y directa, adoptando para ello la teoría del órgano, según la cual “...la actividad de los órganos o funcionarios del Estado realizada para el desenvolvimiento de los fines de las entidades de las que dependen ha de ser considerada propia de estas, que deben responder de modo principal y directo por sus consecuencias dañosas”⁴.

4 Mertehikian, Eduardo, *La responsabilidad pública*, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2001, pág. 92.

DEBERES POSITIVOS Y GARANTÍAS PROCESALES EN MATERIA DE DERECHO PENAL ECONÓMICO. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO ADUANERO

Mario Fernando Giachello

1. DEBERES POSITIVOS. OBLIGATORIEDAD DEL CONTRIBUYENTE. CONSTITUCIONALIDAD

Un esquema de libertad de organización y responsabilidad –por las consecuencias que presupone– requiere que haya una constitución jurídica de la sociedad a partir de la comunicación entre personas sobre la base de roles y expectativas (conf. García, Jorge A.)¹.

Un deber de realizar actos que eviten daños –que conserven el derecho– precisa algo más que la obligación originaria con caracteres de ética y moral. Requiere un fundamento jurídico especial. La obligación originaria –al decir del autor citado– tiene un contenido negativo –de prohibiciones–: no dañar. Los deberes como positivo –debes ayudar al otro (en este caso, la sociedad)– como mandato, solo pueden surgir de un fundamento jurídico especial centrado en la ley.

En este aspecto se manifiesta que la gravedad de las infracciones de los sujetos respecto de ciertas obligaciones en relación con el Estado (p.ej., el delito fiscal y el deber de autodeclaración) no puede valorarse fundamentalmente sobre el perjuicio, sino que es necesario acudir a la valoración de la infracción de estos deberes².

1 García, Jorge A. L., “El Estado de Derecho y el actual fenómeno de la expansión del Derecho Penal”, Trabajo para la Maestría en Derecho Penal, Módulo de Economía, UNL.

2 Dentro de este contexto, se ubican los “fundamentos jurídicos especiales de deber”, los que se encuentran en algunas instituciones (a partir del rol de sus actores) que determinan la identidad de la sociedad. Los deberes estatales, junto a las relaciones paterno filiales, y las relaciones de confianza especial “...entre nosotros sigue esta tesis Bacigalupo, confr. ‘Derecho Penal, Parte General’; fundan el deber especial... o bien en un dominio sobre el ámbito en que se produce el resultado lesivo” –Schunemann– o en la misma “organización” –Freund– o como los españoles Gimbernat o Silva Sánchez, en la idea normativa de “barrera de contención del riesgo”.

Nuestra Corte Suprema de Justicia sostiene esta postura³, frente a supuestos en los cuales se observa la posición adoptada en cuanto a que el fin perseguido por la ley fiscal excede la mera recaudación, pretendiendo mantener el “debido control” del circuito económico en el que circulan los bienes, garantizado mediante la instrumentación de obligaciones formales del contribuyente⁴.

Los deberes de información instituidos por el Derecho Tributario obedecen a los roles de los componentes de la sociedad y se encuentran íntimamente vinculados con el deber de existencia de la institución (el Estado) y sus cometidos sociales; son de moralidad externa, es decir, no se introducen para nada en el plan de vida autónomo del individuo, ni tampoco son excesivos, puesto que refieren a la actividad del individuo como componente de esta sociedad, y en función del rol específico en el cual se ha propuesto interactuar.

Tampoco se trata de una cuestión “contractual administrativa”, sino que muy por el contrario, se refiere a deberes normativos (cuya fuente es la ley) propios de la función o statu quo que se asume, cuando la persona resulta investida en determinado rol dentro de una organización –Estado de Derecho–.

En un Estado moderno –de prestaciones–, el ciudadano común también tiene entre otras obligaciones el deber de declarar sus bienes al organismo impositivo, dado que ello deviene en el sinalagma de ese estado de prestaciones –la salida del estado de naturaleza– y es responsable aun penalmente si evade fraudulentamente.

En el ámbito del Derecho Aduanero, los importadores-exportadores y los auxiliares del Servicio Aduanero (despachantes de aduana y agentes de transporte aduaneros) tienen la obligación legal (ley 22.415) de declarar con veracidad y exactitud ante el Servicio Aduanero, imponiendo a su vez la ley 24.425, Código de Valor –Acta final de la Ronda Uruguay-GATT– la obligación de aportar –ante el requerimiento del servicio aduanero– todos los datos relativos a la determinación de valor de la operación de comercio exterior (importación-exportación).

Y ello no se trata de una inversión inconstitucional, de una carga probatoria, dado que el legítimo requerimiento legal y la no justificación solo pueden entenderse como una regla procesal a favor del acusado, que permite inhibir la penalidad ante un razonamiento lógico que lo incrimine.

Aun cuando la infracción prevista normativamente se encuentre completa, el administrado –si lo desea– puede justificar el origen de las diferencias, pero si no lo hace, no significa que tenga –*per se*– materializada la misma, en su caso, el Estado deberá acreditar con un determinado grado de certeza la existencia de dicha situación y que esta no puede tener otra explicación que la vulneración de las obligaciones legales.

En cada caso particular deberá analizarse si se ha adecuado correctamente el tipo aludido, y si no se ha tomado el atajo –ahora sí no compatible con las garantías constitucionales– de dar por probado el ilícito solo por ausencia de justificación.

Los deberes de información y el principio constitucional del artículo 18 de la Constitución Nacional. Derecho al Silencio.

Concomitantemente con la reglamentación existente en torno a los deberes de información, nuestro ordenamiento jurídico desde su propia Carta Magna garantiza el derecho de abstenerse a declarar en contra de sí mismo, aplicable en materia de procesos de derecho penal económico, aduanero y tributario.

3 “La ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circularización de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva”, CSJN, “García Pinto, José c/Mickey SA s/Inf. artículo 44, inciso 1, de la ley 11.683”, 5/11/91, Folco, Carlos María, *El Delito de Evasión Fiscal*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, pág. 375.

4 Folco, Carlos María, *El Delito de Evasión Fiscal*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997.

El artículo 18 de nuestra Constitución Nacional invoca el principio que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. Idéntico derecho sostiene el Código Procesal Penal de la Nación relacionado con la aludida abstención. Dicho precepto ha sido por su parte instituido por el Pacto de San José de Costa Rica, Convención Americana de Derechos Humanos.

En materia aduanera en el marco de una Investigación de Valor, así como en el ámbito procesal de un Sumario Contencioso tramitado ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, el administrado, frente a fundadas diferencias detectadas por parte del servicio aduanero, encuentra a su cargo la obligación de manifestar y acreditar debidamente las circunstancias que llevaron a declarar un valor que difiere de los habituales de mercado.

La valorización de la llamada “confesión ficta”, silencio del contribuyente frente a una prueba de cargo, reviste diferenciados matices si resulta analizada en el marco del proceso administrativo de determinación de deuda (aun habiéndose incumplido deberes positivos de información), en contraposición a si se encuentra siendo objeto de análisis en el marco de un proceso penal, basado en principios tradicionales tales como el principio de inocencia.

En este contexto, si bien el derecho al silencio no convierte al imputado en culpable, sí las evidencias aducidas por la acusación son lo suficientemente veraces que merezcan respuesta del acusado y este no las da, las inferencias negativas de tal silencio pueden obrar como prueba de cargo (prueba en su contra), al no desvirtuar las pruebas objetivas y revelar que de haber tenido una explicación convincente acerca de su inocencia (o no culpabilidad), la habría aportado. Conf. jurisprudencia de los tribunales europeos⁵.

En supuestos de imputación por subfacturación, como resultantes de investigaciones llevadas a cabo en el marco del Derecho Aduanero, establecida que fuera una situación fáctica de irregularidad (ilícito tributario) –con sustento en la actuación administrativa– procede al imputado el aportar los elementos que hagan a su descargo, con el objeto de desvirtuar las pruebas objetivas que sustentan la acusación.

Y no resulta esto una inversión de la carga probatoria, sino que procede como resultado de un procedimiento instituido por la ley, que internaliza el acuerdo internacional relativo a la aplicación de aranceles y comercio –GATT– ley 23.311. Así se ha manifestado la jurisprudencia de los tribunales especializados en nuestro país: TFN, expediente 15.145-A, “Victorio Américo Gualtieri SA c/Dirección General de Aduanas s/Apelación”⁶.

Siempre resulta interesante acudir a la doctrina de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto refiere –en materia de derecho aduanero– que, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o de importación se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan. Así se resalta que el bien jurídico tutelado es “*el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana*” (confr. causas “Frigorífico Rioplatense” –Fallos: 315:929– y “Subpga” –Fallos: 315:942–). El instituto de la declaración en confianza y la obligación de hacerlo con veracidad y exactitud –aportando todos los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero otorgar a la mercadería el tratamiento aduanero y fiscal que corresponde– es la piedra angular del sistema de control establecido por la ley 22.415.

5 “...la negativa del imputado a declarar, total o parcialmente, sí puede ser valorada como prueba en su contra cuando existen evidencias aducidas por la acusación, cuya certeza exige explicaciones convincentes (STEDH, 8/2/97, ‘Murray c/Reino Unido’; Tribunal Europeo de Derechos Humanos, 2/5/00, ‘Condrón c/Reino Unido’, Supremo Tribunal Constitucional de España, sentencia 161/97, todas ellas citadas y desarrolladas en Actualidad Jurídica Aranzandi, 8/3/01, pág. 4, ‘Los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable’, J. G. Huerta, Revista Aranzandi, N° 476, Madrid)”, Navarrine, Susana Camila, “El derecho constitucional a no declarar contra sí mismos en el derecho penal tributario”, en PET, Año X, N° 231, pág. 1.

6 “En este último sentido se ha dado la denominada ‘norma ampliatoria’ al Código del Valor del GATT (acuerdo aprobado por la ley 23.311), mediante la ‘Decisión relativa a los casos en que las aduanas tengan motivo para dudar del valor declarado’, del Acta de Marrakech o Acta final de la Ronda Uruguay del GATT –15/4/94– aprobada por la ley 24.425, que permite a la Aduana –por razones fundadas que inducen claramente a sospechar de la veracidad de los precios facturados y declarados– no aceptar dichos precios y citar al importador a justificarlos, y hasta desestimarlos como base de valoración si su autenticidad no puede ser satisfactoriamente probada por el importador (con debido derecho de defensa y prueba al respecto)”, TFN, expediente 15.145-A, “Victorio Américo Gualtieri SA c/Dirección General de Aduanas s/Apelación”.

El Bien Jurídico Protegido en materia Penal Económica Aduanera

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, sostiene que la finalidad de la ley penal tributaria, específicamente hablando de la materia aduanera, radica en que “...el bien jurídico tutelado por la norma es el adecuado ejercicio de la actividad de control propia del servicio aduanero, constituido en la especie por el sometimiento igualitario de todas las mercaderías exportadas e importadas a un tratamiento uniforme; es decir que en el delito de contrabando lo tutelado no es la recaudación fiscal, ni la regulación de la política económica del Estado en relación con las operaciones de importación o exportación, sino el ejercicio de la función principal encomendada a las aduanas, tal es, el control sobre la introducción, extracción y circulación de mercaderías”⁷.

Al respecto tal lo indicado por Jakobs, “si se pretende que la sociedad tenga una configuración de libertades... (elemento característico del Comercio Exterior o la Empresa)..., no se puede prescribir todo acto a realizar, sino que el legislador ha de contentarse con la indicación de unos objetivos y confiar por lo demás en la autodirección de las personas, dicho de otro modo, ha de permitir que la consecución de los objetivos, se administre de modo descentralizado, por parte de la persona”⁸.

2. LA CRIMINALIDAD ECONÓMICA Y EL ÁMBITO DE ACTUACIÓN DEL DERECHO PENAL ECONÓMICO

El prof. Carlos Pérez del Valle, en la obra *Curso de Derecho Penal Económico*, bajo la dirección de Enrique Bacigalupo, considera que la criminalidad económica constituye un fenómeno complejo que requiere del estudio de aspectos que exceden lo jurídico penal en sentido estricto. En este contexto resulta indiscutible el cambio de estructuras socioeconómicas que hace que la delincuencia se desenvuelva y adquiera nuevas formas dentro del fenómeno de la criminalidad de empresa⁹.

En este sentido se advierte que los cambios en las estructuras y organizaciones económicas, generan en sí mismos las ocasiones para delinquir, ilustrándose en cuanto a que si no se instituyeren –como producto de las nuevas organizaciones y nuevas estructuras– deberes de confianza de administradores o gestores, no podrían existir delitos fundados en la infracción de esos deberes.

Entonces, partiendo de la base de mecanismos de división y delegación de tareas, tenemos que en el marco de la organización y dentro del concepto abstracto de “la Empresa” se genera un grado mayor de impunidad sustentado en las dificultades de detección y localización de responsabilidades, que contribuye a incrementar y pretender diluir la toma de decisión al momento de delinquir.

Existen posturas doctrinarias que avanzan sobre la extensión de la omisión de los deberes prevista contravencionalmente, en función de una “posición de garante” como supuesto de no evitación de la perpetración del injusto, es decir, a nivel de delito y no de contravención, posturas estas cuya crítica se centra en la opinión de que se estaría instaurando criterios de responsabilidad objetiva.

Pero lo trascendente de este aspecto en materia de política criminal se centra en el hecho de que la sociedad actual se encuentra caracterizada por una serie de riesgos de procedencia humana (al decir de Jesús María Silva Sánchez), que determina que la mayor parte de las amenazas a las cuales se encuentra expuesta, proviene precisamente de las decisiones de otros conciudadanos, adoptadas respecto a manejos de índole científico - técnico; ambiental; genética; nuclear; informática; de las comunicaciones; o simplemente en materia económica,

7 “Surfabril SRL s/Recurso de Casación”, autos 354.

8 Parma, Carlos, *El pensamiento de Günther Jakobs*, 1ª ed., pág. 151, Ed. Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2003.

9 Pérez del Valle, ob. cit.

y que repercute en los sectores más desprotegidos de nuestra sociedad. A este contexto le favorece aún, la profunda interrelación de las esferas de organización individual¹⁰.

En este aspecto se manifiesta el catedrático español citado, ejemplificando con lo difícil que resulta obtener una auténtica información fidedigna en la sociedad del alud de informaciones en la que vivimos; pretendiendo que no se muestre contradictoria y estimando que va a ser en todo caso de extrema dificultad su integración en un contexto significativo.

Y aquí concordamos con el maestro Maier cuando expresa que *la llamada “criminalidad económica” no ha necesitado nunca un proceso de descriminalización de iure, pues de facto el modo de operar de la administración de justicia penal tradicional le garantiza ya la descriminalización*¹¹.

La Expansión del Derecho Penal

Dentro del contexto de nuevas estructuras, la criminalidad organizada y la necesidad de proteger contextos cada vez más genéricos, se enmarcan las demandas de una ampliación de la protección penal, bregando por la flexibilización de las garantías clásicas del Estado de Derecho, en función de los tradicionales sistemas de punición penal.

Tal como lo manifiesta el doctrinario objeto de consulta, en la actualidad el debate social no se centra en la criminalidad de los desposeídos (*let motiv* de la doctrina penal de los siglos XIX y XX); sino que muy por el contrario, su enfoque radica en la criminalidad de los poderosos y de las empresas (*crimes of the powerful, corporate and business crime*)¹².

Y en esta dirección plantea el agravante que representa el hecho de no poder contar con otras instancias de protección, toda vez que *la sociedad en general no parece funcionar como instancia autónoma de moralización “...de creación de una ética social que redunde en la protección de los bienes jurídicos”*; ni tampoco otras ramas del derecho; ni siquiera las Administraciones Públicas que por lo general se encuentran subsumidas en esquemas burocratizados de corrupción, dentro de los cuales se tiende a buscar cómplices de delitos socio-económicos de diversos signos.

En consecuencia, se advierte como resultado un panorama poco alentador, en el sentido que se presenta como una expansión *ad absurdum* al considerar que el Derecho Penal como *ultima ratio* del ordenamiento jurídico pueda soportar tanta carga, en la medida en que se mantenga un modelo análogo al clásico de garantías y reglas de imputación.

Concordando con lo expuesto, se reconoce el avance de ciertas voces doctrinarias que admiten la necesidad de modificar en ciertos casos las prefijadas reglas del derecho criminal tradicional, al constatarse –sin duda– la limitada capacidad del Derecho Penal clásico de base liberal, para combatir fenómenos de macrocriminalidad.

Resulta elocuente lo manifestado en cuanto a que el paradigma de Derecho Penal clásico es el homicidio de un autor individual, siendo que el paradigma del Derecho Penal de la globalización es el delito económico organizado¹³.

10 “...incrementa la posibilidad de que algunos de esos contactos sociales redunden en la producción de consecuencias lesivas; a la vez, la creciente interdependencia da lugar a que, cada vez en mayor medida, la indemnidad de los bienes jurídicos de un sujeto dependa de la realización de conductas positivas (de control de riesgos) por parte de terceros... En Derecho Penal, ello implica la tendencia hacia una exasperación de los delitos de comisión por omisión que inciden directamente en su reconstrucción técnico-jurídica”, Silva Sánchez, Jesús María, *La Expansión del Derecho Penal*, 1ª ed., Editorial Civitas, España, 1999, pág. 23.

11 Chiara Díaz, Carlos Alberto, *Ley Penal Tributaria y Previsional*, 1ª ed., Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1997, pág. 65.

12 En este sentido manifiesta que una expansión del Derecho Penal frente a esta problemática puede caer en la equivocación de repercutir sobre la criminalidad en general, recomendación que se esfuerza en remarcar, al momento de proponer ciertas reformas antigarantistas, Silva Sánchez, ob. cit., pág. 4.

13 “La delincuencia de la globalización es la delincuencia económica, a la que se tiende a asignar menos garantías por la menor gravedad de las sanciones, o es criminalidad perteneciente al ámbito de la clásica-

Se indica que la asignación al Derecho Penal de papeles relevantes en la respuesta a los ilícitos propios de la globalización y de la integración supranacional implica una flexibilización de categorías y relativización de principios, abonando la tendencia general hacia la expansión.

Concluye entonces esta posición doctrinaria, sustentando una configuración dualista o Derecho Penal de “dos velocidades”, íntimamente relacionado con la proporcionalidad que debe existir entre las garantías y el sistema sancionatorio penal, sosteniendo el criterio de que a mayor gravedad en la sanción deben necesariamente corresponder mayores garantías en el marco del procedimiento, considerando –por ello– que la problemática no radica precisamente en la posible expansión del derecho penal en general, sino que debe centrarse, específicamente, en la expansión del Derecho Penal de la pena privativa de la libertad.

En efecto, se sostiene que “...la disminución de las garantías y de ‘rigor’ dogmático podrían explicarse (e incluso legitimarse) en el Derecho penal contemporáneo, si ello fuera el correlato de la generalización de sanciones pecuniarias o privativas de derechos, o –más aún– de la reparación penal (en los casos en que esta pudiera acogerse) en lugar de las penas privativas de libertad”¹⁴.

En este sentido, concordamos con el autor español, guía de nuestra exposición, en cuanto compartimos las consideraciones respecto de que cabría que *en un Derecho Penal más alejado del núcleo de lo criminal* y en el que se impusieran penas más próximas a las sanciones administrativas (privativas de derechos, multas, inhabilitaciones, comisos de mercaderías, sanciones a las personas jurídicas, etc.), *deberían flexibilizarse los criterios de imputación y las garantías político-criminales*, considerando que se advierte una demanda de ampliación del Derecho Penal, en orden a la protección de intereses que no pertenecían a su ámbito clásico de aplicación.

De no efectuarse la flexibilización de reglas de imputación y principios de garantías, dado la naturaleza de los intereses objeto de protección, *la tutela esperada resulta prácticamente imposible de satisfacer en el marco de las reglas y principios clásicos del Derecho penal tradicional*.

Tal como lo expresó el Profesor Julio B. J. Maier, en su “Ensayo sobre la aplicación del artículo 14 de la ley 23.771”: “*La ley penal tributaria, en razón de las relaciones jurídicas que pretende regular (Estado-contribuyente con capacidad económica de importancia), está destinada a cierto sector de la población, cuyos individuos, ordinariamente, no sufren la violencia de la pena estatal y aquello que la misma implica (persecución penal) o, con otras palabras empleadas por la criminología moderna, no resultan seleccionados o alcanzados, comúnmente por el sistema penal*”¹⁵.

Y en este sentido expresa el doctrinario citado su opinión favorable a la incorporación del instituto, manifestando que la razón política del dispositivo es clara “...*el Estado prefiere la percepción del tributo o el cumplimiento de la acción debida a la aplicación de una pena*”, a lo cual debemos agregar como corolario de nuestra exposición, la pregunta acerca de la capacidad del Estado para afrontar la criminalidad económica organizada, característica de los tiempos de la globalización, y si existen los medios adecuados para combatir la macrocriminalidad, cuando la burocracia y la corrupción se encuentran –también– insertas en los medios de control.

En este aspecto se resaltan las palabras del catedrático español, en cuanto se estima que “*La función racionalizadora del Estado sobre la demanda social de punición puede dar lugar a un producto que resulte, por un lado funcional y, por otro lado, suficientemente garantista*”,

mente denominada legislación ‘excepcional’, a la que se tiende a asignar menos garantías por el enorme potencial peligroso que contiene”, Silva Sánchez, ob. cit., pág. 86.

14 Silva Sánchez, ob. cit., pág. 118.

15 Agregándose al respecto que la ley pretendía criminalizar con eficiencia un ámbito de relaciones antes excluido, prácticamente del Derecho Penal, y con ello aplicar el Derecho Penal a personas en gran medida excluidas en función de la posición socio-económica que ocupan en la sociedad, Maier, Julio B. J., *Delitos no convencionales*, 1ª ed., Ed. del Puerto, Buenos Aires, 1994, pág. 99.

siendo este el desafío que en el ámbito del Derecho Penal económico-aduanero-tributario corresponde afrontar¹⁶.

3. ANÁLISIS DEL ESQUEMA DEL CÓDIGO ADUANERO ACORDE CON EL FUNCIONALISMO EN EL DERECHO PENAL ECONÓMICO. POSICIÓN DE GARANTE

Efectuado un somero análisis de la ley 22.415 –Código Aduanero– podemos adelantar la conformidad que nos representa contar con un cuerpo normativo que previera figuras acordes con los actuales desafíos que presenta el Derecho Penal Económico.

Resulta altamente satisfactorio analizar el esquema instaurado por la ley 22.415 a la luz de la llamada sociedad de riesgo y los criterios funcionalistas de Jakobs y Roxin, sosteniendo diversos grados de imputabilidad y posiciones de garantes en la aplicación del derecho penal, responsabilizando tanto a personas físicas como a las personas jurídicas y a sus representantes.

Responsabilidad penal de las Personas Jurídicas

En efecto, realizando una incursión en las figuras de la ley 22.415, encontramos una adecuada respuesta a estas teorías de vanguardia, partiendo de la imputación de la Persona Jurídica –artículo 876, inciso i), CA– hasta la responsabilidad solidaria por las penas pecuniarias de sus representantes –artículo 888 del CA–.

Y sin perjuicio de la discusión que otrora se generó en torno a la responsabilidad de las personas jurídicas y su sometimiento a proceso o condena en sede judicial –aspecto que excede el presente trabajo–, no podemos dejar de advertir que ellas resultan responsables frente a los actos y conductas que llevan adelante sus representantes.

Con relación a este último tema, expresa su posición el Dr. Rubianes en su libro de Derecho Procesal Penal, que la responsabilidad penal de las personas jurídicas ha sido introducida en materia económica a través de leyes especiales, por lo que considera que el tema en trato ha sido superado por la realidad legislativa, manifestando que pese a la discusión doctrinaria de fondo, la jurisprudencia que admite el procesamiento de las personas jurídicas es de vieja data¹⁷.

Indica por su parte el Dr. Zaffaroni –voto disidente– que “...el artículo 887 del ordenamiento jurídico aduanero se limita a establecer una responsabilidad solidaria de las personas jurídicas con sus dependientes por las penas pecuniarias, mientras que el artículo siguiente, si bien refiere al supuesto en que un ente ideal resulte condenado por algún delito aduanero, ello no implica ‘per se’ el reconocimiento legal de que las personas jurídicas puedan ser autoras de delitos. Ello es así porque la norma admite una exégesis diferente –que de acuerdo a las apreciaciones efectuadas sería respetuosa del texto constitucional– que consiste en relacionar la expresión ‘fuere condenada’ con la condena impuesta en sede administrativa donde se aplican las penas pecuniarias, interpretación que resulta extensible a la norma del artículo 94, apartado 1, inciso d.1), según la remisión que surge del apartado 2, inciso d), del citado precepto legal” (conf. voto en disidencia, CSJN, “Fly Machine SRL s/Recurso extraordinario”, F.572.XL).

Consecuentemente, manifiesta más adelante en el voto citado que “...ello no implica negar la posibilidad de que las personas de existencia ideal sean sometidas a sanciones jurídicas que comporten el ejercicio de poder coactivo reparador o administrativo, pues esta posición solo se limita a frenar el impulso por dotar a aquellos entes de capacidad delictiva”.

16 Silva Sánchez, ob. cit., pág 125.

17 “La antigua legislación de aduana abrió paso en la materia, a medida que se consagró el carácter penal de las disposiciones en materia de contrabando. Así lo sostiene la Cámara en lo Penal Económico al 15 de diciembre de 1967, con la expresión de que respecto de tal procesamiento no existía por entonces duda alguna”, Rubianes, *Código Penal*, T. 4, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1973, pág. 591.

El Funcionalismo en el Derecho Penal Económico. Posición de Garante

Ha sido presentado el funcionalismo de Günther Jakobs, manifestándose que “... *Jakobs, desde la década del 90 ilumina como un meteoro el firmamento de la dogmática, aquella a la que enriquece con una nueva concepción que habla de competencias, roles, expectativas sociales, significado, comunicación defectuosa, quebrantamiento de normas, infidelidad al derecho, prevención general, etc.*”¹⁸.

En este orden de ideas, el citado profesor alemán Claus Roxin, sostiene que “...*la condición decisiva para la fundamentación de una posición de garante es la posibilidad de imputación objetiva del comportamiento precedente causante del peligro. Pues solo aquel a quien se puede imputar conforme a parámetros jurídicos el peligro creado tiene la responsabilidad de ello, y llegado el caso, debe prevenir la transformación de la puesta en peligro en una lesión diferente o en otra más grave*”¹⁹.

El esquema trazado por la ley 22.415 presenta un marco en el cual las posiciones de garantes juegan un rol fundamental y contemplan los extremos previstos por los doctrinarios citados, al poner en cabeza de los importadores/exportadores y de los respectivos auxiliares del Servicio Aduanero Despachantes de Aduana y Agentes de Transporte Aduanero, deberes de fidelidad y de buena fe en su accionar, encontrándose –normativamente obligados– como auxiliares de la administración de aduana, a poner su conocimiento para el debido cumplimiento de las normas legales.

En este sentido lo ha entendido reiterada jurisprudencia de variados ámbitos de nuestro país, dejando establecido el rol que a los auxiliares del servicio aduanero corresponde asumir²⁰.

Esta postura adopta el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1, cuando manifiesta en autos 78, de fecha 3/12/96, que “...*En efecto, por ser despachante de aduana, el enjuiciado era un auxiliar indispensable del servicio aduanero, en el cual en función de las responsabilidades conferidas por el Capítulo Primero, del Título II del Código Aduanero (artículos 36, ss. y cc.), la sociedad le había encomendado una tarea esencial para el control eficaz del ingreso de mercaderías a nuestro territorio nacional. Ello así, pues se había depositado en el encartado la responsabilidad de cooperar para que ese control no fuera burlado...*”²¹.

El contexto nos habilita a parafrasear al Dr. Bacigalupo –en la regulación de las conductas omisivas en el nuevo código penal– y afirmar que la posición de garante se caracteriza, en la moderna teoría funcional, según la función defensiva o protectora del omitente respecto del bien jurídico protegido, indicando al respecto que surgen posiciones de garantes cuando existe una especial relación de confianza, posición que claramente se manifiesta en el sistema

18 Se transcribe más adelante el pensamiento del catedrático citado, en cuanto a que “delito no es más que el quebrantamiento de la vigencia de la norma. Se presenta como una perturbación social provocada por el apartamiento del rol por parte de su portador” (Jakobs, Günter, *Derecho Penal. Parte General*, Trad. Cuello Contreras, Ed. Marcial Pons, 1995), Parma, Carlos, El pensamiento de Günther Jakobs, 1ª ed., Ed. Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2003, pág. 25.

19 Roxin, Claus, “Injerencia e Imputación Objetiva”, *Nuevas Formulaciones en las Ciencias Penales*, Home-naje a Claus Roxin, 1ª ed., Lerner Ed., Córdoba, 2001, pág. 145.

20 Al respecto, en autos “Ana s/Denuncia”, 67922-A-2748, la Cámara Federal de Mendoza manifestó que “... En el caso, el omitir cumplir con la normativa precisa que regula determinados pasos a seguir en la confección de los trámites referidos, su reiterado incumplimiento por parte de quienes tenían la obligación formal de hacerlo, con la debida conciencia de ello, sumado a que tales trámites se encontraron efectivamente involucrados en maniobras ilícitas, permite hipotetizar que su accionar no se limitó solo a tramitar las importaciones de acuerdo a instrucciones recibidas y conforme documentación previamente elaborada por el importador, como lo argumentan sus defensas, sino que su intervención, que fue voluntaria, directa y decisiva, contribuyó a concretar el tipo penal con pleno conocimiento de su condición. Dicho ejercicio de autodeterminación volcado en hechos exteriores es lo que configura en el caso el dolo exigido por las normas aplicables”.

21 Expresa más adelante el fallo citado que “...Se produjo así por parte de un auxiliar del servicio aduanero, una conducta antisocial de efecto altamente perjudicial no solo para la economía nacional, sino también para la moral pública, ya que contribuyó con su accionar a desprestigiar aún más al servicio aduanero, puesto en tela de juicio por numerosas maniobras que deben ser reprimidas si se quiere evitar la quiebra de las instituciones republicanas”. Por último, se concluye manifestando que el imputado “...se convirtió en autor de una evasión que él mismo debía contribuir a evitar”.

establecido por el Código Aduanero, en el cual, a partir de la celeridad exigida por el Comercio Exterior, se instrumenta la operatoria basada fundamentalmente en la buena fe, veracidad y exactitud de la declaración (compromiso asumido por quienes tienen a su cargo la responsabilidad de presentar una destinación, ante el servicio aduanero).

Este criterio sostiene la CSJN al manifestar en reiteradas ocasiones que “...el bien jurídico tutelado es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana” (conf. causas “Frigorífico Rioplatense”, Fallos: 315:929, y “Subpga”, Fallos: 315:942).

Tal como bien lo manifiestan los diferentes autores europeos citados, el aspecto decisivo a destacar es que a estos modernos ámbitos, en los que surgen nuevos riesgos, van unidas ciertas características que dificultan enormemente la posible reacción del ordenamiento jurídico penal y su efectividad; hay casos en los que se llega a afectar la legitimidad de la respuesta.

Precisamente entendemos que aquí deben intervenir las posiciones que se incorporan a este nuevo Derecho Penal (tal como se lo presenta), con características preventivas que abarquen una protección de más y distintos bienes jurídicos, junto a criterios de flexibilización que alcancen a los presupuestos clásicos de imputación objetivos y subjetivos, así como también a los principios garantistas propios del Derecho Penal tradicional.

4. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO ADUANERO, LEY 22.415, ARTÍCULO 947

El Código Aduanero presenta un esquema jurídico-penal compuesto, integrado por un procedimiento contencioso-administrativo y un procedimiento penal, que cuente con un grupo de conductas tipificadas dentro de la esfera infraccional, y un grupo de conductas pertenecientes al ámbito delictual.

Independientemente de esta distinción de carácter legal (y que no ofrece mayores dificultades), el referido texto legal presenta un esquema interrelacionado entre delito e infracción, que se complementa en su procedimiento a partir de la articulación de un monto mínimo de valor como condición objetiva de punibilidad.

En este sentido procedimental, el artículo 947 del CA prevé que para aquellos supuestos previstos en los artículos 863, 864, 865, inciso g), 871 y 873, en los que la mercadería no supere el monto de \$ 100.000 y, en su caso, \$ 30.000, tratándose de tabacos y sus derivados (conf. ley 25.986), el hecho se considerará infracción aduanera de contrabando menor y se aplicará exclusivamente una multa de 2 a 10 veces el valor en plaza de la mercadería y el comiso de esta.

Artículo 947 - *En los supuestos previstos en los artículos 863, 864, 865, inciso g), 871 y 873, cuando el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa fuere menor de pesos cien mil (\$ 100.000), el hecho se considerará infracción aduanera de contrabando menor y se aplicará exclusivamente una multa de dos (2) a diez (10) veces el valor en plaza de la mercadería y el comiso de esta.*

Cuando se trate de tabaco o sus derivados el hecho se considerará infracción aduanera de contrabando menor cuando el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa, fuere menor de pesos treinta mil (\$ 30.000).

Cuando se trate de las mercaderías enunciadas en el párrafo anterior, el servicio aduanero procederá a su decomiso y destrucción.

A continuación, el artículo 949 de la CA establece que dicha excepción no se implementará si la mercadería forma parte de una cantidad mayor y en su conjunto se superase el monto establecido como condición objetiva de punibilidad. Tampoco se implementará este mecanismo de política criminal, ante el supuesto de que el imputado cuente con antecedentes respecto de una condena de contrabando, sea este mayor (como delito) o menor (como infracción).

Artículo 949 - *No obstante que el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa fuere menor de pesos cien mil (\$ 100.000) o de pesos treinta mil*

(\$ 30.000) en el supuesto que se trate de tabaco o sus derivados, el hecho constituirá delito y no infracción de contrabando menor, en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Cuando la mercadería formare parte de una cantidad mayor, si el conjunto superare ese valor;

b) Cuando el imputado hubiera sido condenado por sentencia firme por cualquiera de los delitos previstos en los artículos 863, 864, 865, 866, 871 y 873 o por la infracción de contrabando menor.

El referido esquema de la ley 22.415, Código Aduanero, que compartimos en todo su alcance, se encuentra limitado en dos aspectos: 1) su límite monetario (\$ 100.000 y \$ 30.000), y 2) circunscribía originariamente su ámbito de aplicación a las conductas previstas por los artículos 863, 864 y 865, incisos a) y h), 871 y 873 (tentativas) –como se dijo en su redacción original–, procediéndose luego a modificar su esquema (además de aumentar su límite monetario por medio de la reforma de la ley 25.986), a la exclusión de los incisos a) y h) del artículo 865, dejando únicamente alcanzado en materia de contrabando agravado, al inciso g) (mercadería con prohibición absoluta) del citado artículo 865 del CA.

En este sentido es que consideramos atinente, a partir de la parte introductora dogmática del presente trabajo y conforme a los términos doctrinarios citados (que dan base y fundamento a la propuesta), proponer la reforma del citado artículo 947 del CA, en el razonamiento de que este debería alcanzar a la totalidad de los tipos de contrabando previstos por la legislación aduanera, los artículos 863, 864, 865, en sus incisos a), b), c), d), e) y f), los artículos 871 y 873 (tentativas), y con la exclusión, **o sea, la no incorporación al texto del artículo 947 del CA, de los incisos g) y h) del artículo 865 y los artículos 866 y 867, CA**, toda vez que la barrera de protección del bien jurídico protegido –**en estos supuestos**– no tiene en miras el aspecto económico de la operatoria de comercio exterior, sino la condición de mercadería sujeta a una prohibición de importación o de exportación absoluta [inciso g)], o que por su naturaleza, cantidad, o características pudieren afectar la salud pública [inciso h)], aspectos no mensurables en términos monetarios y/o económicos, y que en consecuencia, excederían el espíritu de la norma en cuanto a la implementación de su criterio de política criminal.

De igual manera se considera atinente determinar el monto fijado como condición objetiva de punibilidad, a partir de una determinación de un coeficiente o parámetro objetivo cuya actualización no dependa necesariamente de la modificación del tipo legal en estudio, considerándose apropiado –por ejemplo– establecer su monto en función de X cantidades de salarios mínimos vitales y móviles, tal cual el procedimiento que en propuestas de materia de reforma penal han sido elevadas en reiteradas oportunidades.

Consideramos esta condición como necesaria, desde el momento en que se dejó de aplicar la prevista actualización que originariamente preveía el texto de la ley 22.415 en su artículo 953.

Artículo 953 - *El límite monetario indicado en los artículos 947 y 949 se actualizará anualmente en forma automática al 31 de octubre de cada año, de conformidad con la variación de los índices de precios al por mayor (nivel general) elaborados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos o por el organismo oficial que cumpliera sus funciones. Esta actualización surtirá efectos a partir del 1 de enero del año siguiente.*

La incorporación de todos los tipos penales de contrabando en las figuras del artículo 947 del Código Aduanero [con excepción de aquellos previstos y penados por los artículos 865 en sus incisos g) y h)] –aspectos de índole no económica– y 866 y 867 del CA generaría un ámbito propicio en la esfera del Estado Nacional para una pronta resolución de conflictos suscitados en materia Penal Económica, específicamente dentro del ámbito del Comercio Exterior, que decididamente contarán –a su vez– con el debido contralor judicial que al respecto corresponde, en función de la vía recursiva que sobre la materia contiene la ley 22.415.

El encauzar este tipo de procedimientos –por única vez (dado que por imperio del artículo 949, CA, no se puede contar con antecedentes en esta materia en sede contencioso-administrativa, al imponer el antecedente el tratamiento como delito y no como infracción)– permiti-

ría liberar a la Justicia de causas de bajo contenido económico (menor relevancia, y cuantía), facilitando que las instancias judiciales se aboquen a aquellas causas de importancia y gravedad, y eliminando consecuentemente factores colaterales y estructurales de inimputabilidad.

En efecto, presentadas en los hechos las características de las conductas citadas, se estima que deberían resultar subsumidas en la maniobra de contrabando por imperio de la aplicación de los principios rectores del Código Penal, y tramitadas (en su primera y única vez) como infracción, por imperio de la redacción del código aduanero y la reforma intentada.

La implementación del presente criterio trae implícita la preeminencia de la especialidad, ante la gravedad de la pena a aplicar, considerándose a su vez que en materia de contrabando menor, amén de la multa correspondiente (que asciende de dos a diez veces el valor en plaza de la mercadería y su comiso), frente a una condena firme, la misma se complementaría con el procedimiento que evalúa la permanencia en el registro de los auxiliares: despachantes de aduana y agentes de transporte aduanero involucrados (conf. artículos 45 y 62, CA, respectivamente).

Por su parte, el funcionario público que resultare partícipe de la maniobra –con condena firme en sede contencioso-administrativa– deberá soportar a su vez el procedimiento que al efecto –en el marco de la causa administrativo-disciplinaria– corresponda enervar y, en su caso, las sanciones que proceda aplicar.

Reafirma la presente postura, el hecho de que conductas agravantes tales como la adulteración de un documento público o privado contienen penas que van de seis meses a dos años de prisión, siendo que de no contar con antecedentes, resultan alcanzadas con los beneficios de la condena condicional. A similar resultado se arriba respecto de la figura de incumplimiento de los deberes de funcionario público; situaciones que –en reiteradas oportunidades– resultan además favorecidas con aplicaciones de *probation*, con posteriores sobreseimientos y sin siquiera aplicarles las sanciones accesorias a las condenas en sede penal, previstas en el artículo 876 del Código Aduanero, por imperio de la aplicación de la doble jurisdicción y los criterios jurisprudenciales fijados por la CSJN, *in re* “De la Rosa Vallejos, Ramón s/Contrabando”.

En cuanto a la adopción de prácticas de política criminal, nuestro más alto Tribunal acepta su tratamiento y se ha manifestado a favor respecto de las figuras en estudio; idéntico sentido se estima corresponde otorgar a la presente propuesta de reforma *sub examine*²².

Afirma la idea de encontrarnos en el camino correcto, el trabajo realizado por el Maestro Julio B. J. Maier, en el homenaje a Claus Roxin, titulado por él mismo como “¿Es posible todavía la realización del Proceso Penal en el marco de un Estado de Derecho?”, en el cual se afirma que “...cada tarea que el Derecho Penal propone al Derecho Procesal Penal está condenada al fracaso, desde un principio: la actualmente denominada ‘inflación del Derecho penal’ se ha transformado en ‘ineficacia del procedimiento penal’”²³.

La aplicación efectiva de los principios rectores del funcionalismo penal en el esquema previsto en el CA, y la modificación intentada, presenta una flexibilización en el procedimiento,

22 “...Tanto el artículo 949 del Código Aduanero (ley 22.415) como la norma de contenido similar contenida en el artículo 192 de la Ley de Aduanas, en texto introducido por ley 14.792, no constituyen solo una figura agravada de la infracción de contrabando menor, sino que forman parte de un sistema destinado a prevenir y reprimir la violación de las disposiciones vigentes en materia de exportación e importación” (CSJN, S.369-XXI, 20/9/88, “Schumeyer, Carlos Enrique y otros s/Contrabando”).

23 Concluye el citado catedrático presentando entre otras reflexiones, la siguiente: “El verdadero camino hacia la practicabilidad del procedimiento penal conforme a la Constitución y adecuado al Estado de Derecho reside en que se considere seriamente el principio de subsidiariedad... El principio de subsidiariedad puede ser realizado material y procesalmente, tanto en la práctica legislativa como en la tarea judicial. Materialmente se debería llevar a cabo, en primer lugar, una reducción de los comportamientos punibles y, luego, una sistematización de las restantes normas penales en un código único (por consiguiente, la supresión del Derecho Penal especial o complementario)”.

Por último, “...El principio de subsidiariedad no solo debería tener importancia legislativa sino también judicial. Para alcanzar ese objetivo recientemente se ha propuesto a la reparación como alternativa”, se agrega al respecto, “...En este sentido rige el argumento ya mencionado: ‘Los recursos de la justicia penal deberían ser aprovechados para atender las causas penales de mayor envergadura’, Maier, Julio, “¿Es posible todavía la realización del Proceso Penal en el marco de un Estado de Derecho?”, *Nuevas Formulaciones en las Ciencias Penales*, Homenaje a Claus Roxin, 1ª ed., Lerner Ed., Córdoba, 2001, pág. 787.

garantías y régimen sancionatorio, exigiendo el debido cumplimiento de los roles (posición de garantes) que a los responsables corresponde afrontar, contando con la vía recursiva y debida garantía de segunda instancia judicial, ***adecuando el procedimiento y los recursos con que cuenta el Estado en materia de contralor de Comercio Exterior, a la realidad y exigencias que reclama nuestra sociedad.***

En este sentido se reitera la concordancia con el autor español (cuyo criterio guiara y sustentara nuestra exposición), en cuanto a que cabría un Derecho Penal más alejado del núcleo de lo criminal, en el que se impusieran penas más próximas a las sanciones administrativas (privativas de derechos, multas, inhabilitaciones, sanciones a las personas jurídicas, etc.), flexibilizando los criterios de imputación y las garantías político criminales (en función de los roles de los protagonistas como garantes ante la sociedad), considerando necesaria la ampliación del referido Derecho Penal, en orden a la protección de intereses que no pertenecían a su ámbito clásico de aplicación, y la falta de respuesta de este último a las conductas económico-delictuales de actualidad.

El corolario resultaría ser una vuelta a nuestros cercanos orígenes, situación que se observa al retomar las antiguas Ordenanzas de Aduana, base de nuestro Código Aduanero –ley 22.415– y advertir la penalización que de las mismas en forma gradual se ha ido realizando, incorporadas a nuestro sistema represivo-penal, como política criminal.

Ventajas de la modificación intentada

- a) Inmejorable redacción del Código Aduanero, ley 22.415– acorde con un esquema de deberes y obligaciones legales por parte de los auxiliares del Comercio Exterior, e Importadores y Exportadores, en cuanto a la aplicación de los principios de garantes (rol social) y cumplimiento de deberes y obligaciones legales.
- b) Limitantes a la respuesta de la Justicia en lo Penal, frente a la problemática actual presentada por el Delito Económico (factores colaterales y estructurales de inimputabilidad). Plazos. Prescripciones. Institucionalidad de la suspensión del juicio a prueba y ausencia de condena –*probation*– (la aplicación de las penas accesorias).
- c) Necesidad de contemporaneidad de la pena y efectividad de la pretensión tributaria con el hecho delictual.
- d) Aporte de la condena a sede judicial como antecedente en el supuesto de reiteración [artículo 949, inciso b), CA, s/Trámite como contrabando], dando cuenta de que el imputado no puede alegar desconocimiento respecto a la conducta imputada y sus consecuencias (tesis defensiva en orden a la ausencia de dolo, frente a los innumerables cambios reglamentarios que presenta el Comercio Exterior).
- f) Aproximación de una unificación de criterios en ámbitos: 1) Nacional, Ley Penal Tributaria, y 2) Internacional del Mercosur.

Inconvenientes no superados por la modificación legislativa. Ley 25.986

La modificación realizada por ley 25.986, solo alcanzó al inciso g) del artículo 865 del CA (incluyendo a mercaderías cuyo impacto no resulta precisamente de contenido económico), y dejando fuera (en un retroceso incomprensible) al inciso a) del referido artículo, nunca antes cuestionados ni judicial ni académicamente.

Muy por el contrario, la experiencia de haber trabajado en prevención en zonas de frontera lleva a la convicción de que la participación de tres o más personas –agravante del inciso a) del artículo 865 del CA (de características comunes en regiones norteanas de nuestro país)– en maniobras ilegales de poca monta (p.ej., \$ 100.000), no podría significar una operación de magnitud como para llevar figura sea calificada como Contrabando Agravado, más aún en la actualidad, con el agravante del aumento del mínimo de la pena privativa de libertad (4 años).

Así, en todos y cada uno de los incisos del artículo 865 existen fundamentos para sostener el criterio propuesto:

Incisos b) y c): Se consideran situaciones similares a las del inciso a), con el agravante de la sanción correspondiente a adoptar en la esfera disciplinario-administrativa y su contemporaneidad.

Inciso d): Hechos de fuerza en un paso fronterizo, rotura de precintos, violación de sellos, etc., por un monto insignificante, no pueden llevar a agravar la figura delictual.

Inciso e): Existe siempre una proporcionalidad entre el medio empleado y el costo de la maniobra, resultando inocuo el uso de un medio aéreo para ingresar mercaderías de contrabando por un valor menor al de \$ 100.000 de valor en plaza, o en su caso, tabaco y sus derivados por menos de \$ 30.000.

Inciso f): Casos de subfacturación; falsedad ideológica. Un documento privado adulterado –ideológica o materialmente– por un monto insignificante (siempre que la mercadería no forme parte de una cantidad mayor –artículo 949, CA–), sin detectarse siquiera el autor de la falsificación, practicada en numerosas ocasiones ingenuamente o como medio ineficaz (para cometer un delito), llevando a considerar a la operación como una maniobra de contrabando agravado.

Inciso g): Ha sido contemplado por la reforma de la ley 25.986, sin perjuicio de que consideramos que debe ser excluido, toda vez que el bien jurídico protegido por la norma no tiene en miras el aspecto económico, sino la protección de la población ante la presencia de mercaderías con prohibición de importación o exportación absoluta. Estos aspectos deberían quedar fuera de la órbita de institutos legales de política criminal económica –tal como los que establece el artículo 947 del CA– y, en su caso, a criterio y evaluación de las autoridades judiciales pertinentes.

Inciso h): Contemplado por la ley 22.415 –anterior a la reforma de la ley 25.986–, al igual que el inciso g), estimamos su exclusión, al considerar el bien jurídico protegido –la salud pública– como inmensurable en los términos de política económica criminal, instaurados por el artículo 947 del Código Aduanero.

Inciso i): Es obvia su no aplicación, por superar el mínimo fijado como condición objetiva de punibilidad.

MATERIAL BIBLIOGRÁFICO

- Guliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 7ª ed., Depalma, Buenos Aires, 2001.
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario*, 1ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1996.
- García, Jorge A. L., “El Estado de Derecho y el actual fenómeno de la expansión del Derecho Penal”, trabajo para la Maestría en Derecho Penal –Modulo de Economía–, UNL.
- Pérez del Valle, Carlos, “Introducción al Derecho Penal Económico”, *Curso de Derecho Penal Económico*, dirección: Enrique Bacigalupo, 1ª ed, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Barcelona, 1998.
- Folco, Carlos María, *El Delito de Evasión Fiscal*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997.
- Navarrine, Susana Camila, “El derecho constitucional a no declarar contra sí mismos en el derecho penal tributario”, en PET, año X, N° 231.
- Silva Sánchez, Jesús María, *La Expansión del Derecho Penal*, 1ª ed., Civitas Ediciones, España, 1999.
- Chiara Díaz, Carlos Alberto, *Ley Penal Tributaria y Previsional*, 1ª ed., Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997.
- Maier, Julio B., *Delitos no convencionales*, 1ª ed., Ediciones del Puerto, Buenos Aires, 1994.
- Parma, Carlos, *El pensamiento de Günther Jakobs*, 1ª ed., Ed. Jurídicas Cuyo, Mendoza, 2003.

- Roxin, Claus, “Injerencia e Imputación Objetiva”, *Nuevas Formulaciones en las Ciencias Penales*, Homenaje a Claus Roxin, 1ª ed., Lerner Editora, Córdoba, 2001.
- Maier, Julio B., “¿Es posible todavía la realización del proceso penal en el marco de un Estado de Derecho?”, *Nuevas Formulaciones en las Ciencias Penales*, Homenaje a Claus Roxin, 1ª ed., Lerner Editora, Córdoba, 2001.

REFERENCIA NORMATIVA. DISPOSICIONES ESPECIALES

Capítulo Sexto. Contrabando menor

Artículo 947 - (Texto vigente según ley 25.986) *En los supuestos previstos en los artículos 863, 864, 865, inciso g), 871 y 873, cuando el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa, fuere menor de pesos cien mil (\$ 100.000), el hecho se considerar infracción aduanera de contrabando menor y se aplicará exclusivamente una multa de dos (2) a diez (10) veces el valor en plaza de la mercadería y el comiso de esta.*

Cuando se trate de tabaco o sus derivados el hecho se considerará infracción aduanera de contrabando menor cuando el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa, fuere menor de pesos treinta mil (\$ 30.000).

Cuando se trate de las mercaderías enunciadas en el párrafo anterior, el servicio aduanero procederá a su decomiso y destrucción.

Artículo 948 - *En los supuestos contemplados en el artículo 947 cuando no se aprehendiere la mercadería, el comiso se sustituirá por una multa igual a su valor en plaza.*

Artículo 949 - (Texto vigente según ley 25.986) *No obstante que el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa fuere menor de pesos cien mil (\$ 100.000) o de pesos treinta mil (\$ 30.000) en el supuesto que se trate de tabaco o sus derivados, el hecho constituir delito y no infracción de contrabando menor, en cualquiera de los siguientes supuestos:*

a) Cuando la mercadería formare parte de una cantidad mayor, si el conjunto superare ese valor.

b) Cuando el imputado hubiera sido condenado por sentencia firme por cualquiera de los delitos previstos en los artículos 863, 864, 865, 866, 871 y 873 o por la infracción de contrabando menor.

Artículo 950 - *Las penas previstas en el artículo 947 para el autor del contrabando menor también se aplicarán a quien hubiere determinado directamente a otro a cometerlo, al que cooperare de cualquier modo a su ejecución o al que prestare una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores a la comisión de la infracción.*

Artículo 951 - *En la infracción de contrabando menor el sumario será instruido y resuelto por la autoridad aduanera.*

Artículo 952 - *A los fines de considerar al hecho como infracción o delito, en todos los casos, el valor en plaza de la mercadería será el que fije la autoridad aduanera con relación al momento de la constatación del ilícito.*

Artículo 953 - *El límite monetario indicado en los artículos 947 y 949 se actualizará anualmente en forma automática al 31 de octubre de cada año, de conformidad con la variación de los índices de precios al por mayor (nivel general) elaborados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos o por el organismo oficial que cumpliera sus funciones. Esta actualización surtirá efectos a partir del 1 de enero del año siguiente.*

Artículo 865 - (Texto vigente según ley 25.986) *Se impondrá prisión de cuatro (4) a diez (10) años en cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 863 y 864 cuando:*

a) Intervinieren en el hecho tres (3) o más personas en calidad de autor, instigador o cómplice.

b) Interviniere en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice un funcionario o empleado público en ejercicio o en ocasión de sus funciones o con abuso de su cargo.

c) Interviniere en el hecho en calidad de autor, instigador o cómplice un funcionario o empleado del servicio aduanero o un integrante de las fuerzas de seguridad a las que este Código les confiere la función de autoridad de prevención de los delitos aduaneros.

d) Se cometiere mediante violencia física o moral en las personas, fuerza sobre las cosas o la comisión de otro delito o su tentativa.

e) Se realizare empleando un medio de transporte aéreo, que se apartare de las rutas autorizadas o aterrizar en lugares clandestinos o no habilitados por el servicio aduanero para el tráfico de mercadería.

f) Se cometiere mediante la presentación ante el servicio aduanero de documentos adulterados o falsos, necesarios para cumplimentar la operación aduanera.

g) Se tratare de mercadería cuya importación o exportación estuviere sujeta a una prohibición absoluta.

h) Se tratare de sustancias o elementos no comprendidos en el artículo 866 que por su naturaleza, cantidad o características, pudieren afectar la salud pública.

i) El valor de la mercadería en plaza o la sumatoria del conjunto cuando formare parte de una cantidad mayor, sea equivalente a una suma igual o superior a pesos tres millones (\$ 3.000.000).

Artículo 866 - (Texto vigente según ley 23.353) *Se impondrá prisión de tres (3) a doce (12) años en cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 863 y 864 cuando se tratare de estupefacientes en cualquier etapa de su elaboración.*

Estas penas serán aumentadas en un tercio (1/3) del máximo y en la mitad (1/2) del mínimo cuando concurriere alguna de las circunstancias previstas en los incisos a), b), c), d) y e) del artículo 865, o cuando se tratare de estupefacientes elaborados o semielaborados, que por su cantidad estuviesen inequívocamente destinados a ser comercializados dentro o fuera del territorio nacional.

Artículo 867 - (Texto vigente según ley 23.353) *Se impondrá prisión de cuatro (4) a doce años en cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 863 y 864 cuando se tratare de elementos nucleares, explosivos, agresivos químicos o materiales afines, armas, municiones o materiales que fueren considerados de guerra o sustancias o elementos que por su naturaleza, cantidad o características pudieren afectar la seguridad común salvo que el hecho configure delito al que correspondiere una pena mayor.*

LAS DESIGUALDADES ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y EL ESTADO EN SUS RELACIONES DE ACREEDOR Y DEUDOR

Pablo O. Gallegos Fedriani

1. MORA

La mora como instituto propio del derecho en general es aplicable también al Derecho Aduanero y al Derecho Tributario.

Su raíz está en el incumplimiento en tiempo propio de las obligaciones asumidas.

Ello significa que quien paga tarde debe, además de lo debido, agregar una suma por la tardanza culpable en el pago de la obligación, habida cuenta del perjuicio que conlleva para el acreedor.

Lo que se paga son los llamados intereses moratorios, que resarcen al acreedor por la tardanza en el pago.

Es obvio, y resulta prácticamente innecesario aclararlo, que la mora del deudor le debe ser imputable por su culpa o dolo; pudiéndose eximir de los intereses cuando el incumplimiento se deba a un supuesto eximente de responsabilidad (caso fortuito o fuerza mayor).

2. DAÑOS Y PERJUICIOS

No cabe confundir los intereses moratorios con los daños e intereses comúnmente llamados daños y perjuicios.

En este supuesto (el de los intereses moratorios), el incumplimiento culposo o doloso de la obligación es total, y las sumas que debe pagar el deudor son aquellas que reemplazan lo debido.

La acción de daños y perjuicios, en cambio, no es sino la frustración del derecho en la medida en que la obligación originaria no se ha podido cumplir y solo puede resarcirse con el pago de una suma de dinero; lo que jamás reemplaza en su totalidad lo acordado entre las partes o lo debido por alguna norma legal.

3. LA MORA EN DERECHO ADUANERO

Lo expuesto en los acápites anteriores es aplicable a las relaciones entre el responsable aduanero (exportador, importador, agente u otros) y la Administración Nacional de Aduanas.

En esta relación mutua puede existir mora, tanto por parte de la Aduana como por parte del responsable.

Tratándose de materia aduanera, el principio de legalidad es obligatorio, debiéndose también respetar los principios de igualdad, generalidad, capacidad contributiva, proporcionalidad, no confiscatoriedad, equidad y razonabilidad.

El contribuyente, en su relación con la aduana, puede resultar acreedor como deudor; en forma paralela, la Aduana puede ser acreedora o deudora.

Resulta claro entonces que, cuando las obligaciones de cualquiera de las partes no se cumplan en término, deberán adicionarse a lo adeudado los llamados intereses moratorios.

En materia tributaria y en materia aduanera la ley 11.683 y el Código Aduanero determinan que los intereses a pagar serán determinados por la Secretaría de Hacienda.

4. DELEGACIÓN LEGISLATIVA

El primer cuestionamiento que puede hacerse a este articulado es si el Poder Legislativo puede delegar en un órgano administrativo –como es la Secretaría de Hacienda– la de fijar las tasas de interés.

Es evidente que la CSJN ya se ha pronunciado a favor de la validez de esta delegación.

Ello no implica que la cuestión no pueda discutirse académicamente en la medida en que, al no fijar bases respecto del monto máximo o nómina de los intereses a pagar y del tratamiento a dar a cada uno de los operadores (Aduana y contribuyente) existe una delegación que podría tildarse de inconstitucional, por ir en contra del principio de legalidad aplicable como rumbo rector del derecho en análisis.

5. INTERESES QUE PAGAN LOS DEUDORES

Es innecesario aclarar que en los términos del artículo 794 del Código Aduanero se faculta a la Secretaría de Hacienda a determinar los intereses moratorios.

Es por todos conocido que lo que la Aduana está obligada a pagar cuando resulta deudora en materia de intereses es sustantivamente menor a lo que debe pagar el contribuyente frente a una determinación aduanera.

Resulta evidente que no se puede hablar aquí de una igualdad entre las partes porque es propia del Derecho Administrativo y del Derecho Tributario la existencia de una relación de subordinación entre el Estado y el particular, en la medida en que –según la fórmula clásica– el interés general debe prevalecer sobre el particular.

Más aún, se dice que el Estado es quien persigue el bien común y que es tal función la que le permite el uso de las llamadas facultades exorbitantes.

Estas premisas dentro del campo del Derecho Administrativo se han modificado con la transformación del paradigma.

Esto quiere decir que ya no es el fundamento del bien común lo que da existencia al Estado, sino el reconocimiento y el mantenimiento de los llamados derechos humanos, consagrados en nuestra Constitución Nacional y en diversos Tratados Internacionales que se le incorporaron.

La pregunta que cabría hacerse es si este nuevo paradigma resulta aplicable al Derecho Aduanero en forma específica.

Desde ya, afirmo que con las variables del caso, la respuesta debe ser positiva.

6. FUNDAMENTOS PARA UN TRATAMIENTO DIFERENTE

Se ha entendido en materia de diferencia de intereses que estos están justificados, por cuanto el Estado persigue fines que superan el interés individual y hacen a la esencia misma

de su existencia; desde que tanto el Derecho Aduanero como el Derecho Tributario tienen como fin último acercar los recursos para que el Estado cumpla con sus fines.

Ante esta afirmación cabe preguntarse si resulta lógico que la Aduana, cuando se encuentra incurso en mora respecto del contribuyente, pague un interés que no cubre siquiera el valor de la desvalorización monetaria y devuelva en definitiva menos de lo que debía; lo que en materia de Derecho Civil se llamaría “enriquecimiento sin causa”.

Pensándolo desde otro punto de vista, cabe volver a preguntarse si es lógico que, cuando el deudor en mora es el particular, se le aplique un interés que supera toda lógica.

En efecto, al tiempo que la Aduana determina un incumplimiento de las obligaciones de los sujetos intervinientes, aplica las correspondientes multas, con lo cual no puede justificarse válidamente un interés que implique en definitiva un carácter sancionatorio porque se estaría produciendo una especie de anatocismo sancionatorio contrario al principio *non bis in idem*.

Si recapitulamos sobre el fin del Estado, que es asegurar la validez efectiva de los derechos humanos, pareciera que esta actitud de castigar doblemente al particular deudor (aplicando una multa más un interés desproporcionado) va en contra del principio antes enunciado.

7. SÍNTESIS

Lo hasta aquí dicho puede sintetizarse en los siguientes puntos:

- a) Resulta contrario a derecho que cuando el Estado debe pagar un juicio por repetición no cumpla con el principio de plenitud del resarcimiento.
- b) No se encuentra fundamento válido —en principio— para que el Estado cobre al particular un interés que puede considerarse usurario cuando este se encuentra en mora.
- c) No resulta justificativo válido el hecho de que el fin recaudatorio del Estado avale el uso de una facultad exorbitante que termina resultando abusiva.

8. PALABRAS FINALES

Lo antes expresado lo hago en mi carácter de conocedor de la materia y no como Juez, desde que la jurisprudencia de la CSJN me obliga —por el valor moral que tiene— a admitir la validez legal de algo que entiendo contrario a la justicia.

9. JURISPRUDENCIA

- CSJN, *in re* “Arcana Orazio”, Fallos: 308:283, sentencia del 18/3/86.
- CSJN, “Neumáticos Goodyear SA”, Fallos: 323:3412, sentencia del 9/11/00.
- Cámara Nacional en lo Contencioso-Administrativo, Sala II, *in re* “Cerrito SRL”, sentencia del 29/10/92.

10. BIBLIOGRAFÍA

- Barreira, Enrique, “Determinaciones tributarias aduaneras y su moneda de pago”, Revista N° 21, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Buenos Aires.
- Bustamante Alsina, Jorge, *Repetición del pago que no se debe*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1981.
- Fonrouge, Giuliani, “Naturaleza de la acción de repetición de impuestos”, *Analogía Jurídica*, 1936.
- Jarach, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, Cima, Buenos Aires, 1969.

ANÁLISIS Estrictamente JURÍDICO DE LAS RECIENTES REBAJAS EN EL ARANCEL DE IMPORTACIÓN MEDIANTE EL EXPRESAMENTE INVOCADO EJERCICIO DE LAS FACULTADES DELEGADAS POR EL ARTÍCULO 664 DEL CÓDIGO ADUANERO

Jorge C. Sarli

I. El más o menos reciente decreto del Poder Ejecutivo Nacional 117/17 (BO: 17/2/17) modificó el decreto 509/07 de modo tal que (por su artículo 1) **fixó**, para un conjunto de varias Posiciones Arancelarias de la NCM (comprendidas en sus capítulos 8443, 8471, 84.73, 8517, 8523, 8531, 8541, 8542 y 8543) y en lo atinente *al Arancel Externo Común* (hoy, lo mismo que el Arancel Extrazona Mercosur), *la tarifa o nivel arancelario “cero”, constituyendo así una “rebaja” de dicha tarifa, del 35% al 0%, para la importación para consumo de diversos productos de informática y telecomunicaciones* (básicamente y en lo que aquí interesa, computadoras portátiles, notebooks y tablets, aunque excluida la telefonía celular), *y del 12% al 0% para la importación para consumo de diversas partes y componentes de dichos rubros; todo ello así, para regir a partir del 21/2/17.*

Las referidas alícuotas del 35% y del 12% venían hasta entonces fijadas –como aplicación del Arancel Externo Común del Mercosur– desde el decreto 509/07 (BO: 23/5/07), este último, ratificado en su validez por el Congreso de la Nación (Senado y Cámara de Diputados, mediante respectivas resoluciones de fechas 10/10/07 y 10/12/07).

En el aludido decreto 117/17 se invocaron expresamente –como fundamento de legalidad y legitimidad de lo dispuesto en orden a la facultad de así disponerlo– el artículo 99, inciso 1, de la CN, la decisión 25 del 16/7/15 del Consejo del Mercado Común (CMC) y asimismo el artículo 664 –apartados 1, inciso c), y 2, incisos b) y c)– del CA.

La referida decisión 25 del CMC (órgano que el seno del Acuerdo Mercosur tiene precisamente la facultad de disposición sobre los aranceles de importación que deben ser aplicados por los países miembros), incorporada al ordenamiento jurídico argentino por el decreto 2271 del 2/11/15, **autorizó a la República Argentina –hasta el 31/12/21– a aplicar una alícuota “distinta” del AEC (incluso del 0%) para los bienes de informática y telecomunicaciones, y para sistemas integrados que los contengan.**

El artículo 75, inciso 22, de la CN establece la jerarquía superior del Tratado Mercosur con respecto a las leyes del Poder Legislativo de la Nación (y por ende, respecto de cualquier

otra normativa inferior de derecho interno), que es el Poder de Gobierno que mediante esas leyes tiene la facultad “primaria u originaria” de establecer y fijar los tributos nacionales, obviamente, incluidos los derechos de importación (conforme artículos 4, 17, 52, 75 –incisos 1 y 2– de la CN). Por lo tanto **nuestro país** tenía y tiene (desde la aludida decisión 25/15 y el decreto 2271/15) la facultad jurídica de modificar el Arancel Externo Común del Mercosur, es decir, la tarifa de importación extrazona de la República Argentina, y de modo tal que sin la existencia y aplicación de tal autorización de la decisión 25/15, ninguna disposición de derecho positivo “interno” (ni siquiera una ley) podría “legalmente” disponer una tarifa distinta a la establecida por el Arancel Externo Común como arancel de importación extrazona. Por eso, lo dispuesto (autorizado) por la referida decisión 25/15 ha determinado un aspecto importante de legalidad en cuanto a la “constitucionalidad” de la rebaja arancelaria de la que aquí se trata; ello en orden a que –entonces sí– esa rebaja pudo (y puede hasta el 31/12/21) legalmente establecerse por una norma de derecho interno (y el aludido decreto 117/17 es una norma de derecho positivo interno). Lo dicho, porque tal decisión –en el seno del Acuerdo Mercosur y por el órgano facultado para hacerlo– válida, como norma de superior jerarquía frente a las normas del derecho interno de la Argentina, la modificación de la tarifa establecida en el seno de ese Acuerdo.

No obstante, debe considerarse “el otro aspecto” del principio constitucional de legalidad, ahora en orden a la facultad constitucional de establecer tributos nacionales (obviamente incluidos los derechos de importación), facultad primaria y originaria del Congreso de la Nación¹. Lo dicho, por cuanto queda claro –y esto es contundente– que la referida “autorización” del CMC ha sido dada **a la República Argentina**; vale decir, sin especificar a qué órgano o Poder de Gobierno le venía o le viene atribuida esa autorización (esto es, a qué órgano con facultad para establecer –y más precisamente para “fijar y/o modificar”– en la Argentina, los derechos de importación que se autorizaban y autorizan a modificar).

De allí que en los considerandos del decreto 117/17, además de invocarse expresamente la decisión CMC 25/15, también se invocan expresamente el artículo 99, inciso 1, de la CN (que establece la atribución de jefe supremo de la Nación que tiene el Poder Ejecutivo Nacional, en el caso, es el Poder de Gobierno que dictó el decreto 117/17) y el artículo 664, apartados 1, inciso c), y 2, incisos b) y c), del CA, norma esta última que –como norma “delegante”– establece la facultad que en materia de fijación de derechos de importación le ha sido “delegada” a dicho Poder Ejecutivo Nacional por el Poder Legislativo Nacional (si bien en su momento, por el Poder Legislativo, “de facto”, pero sin conflicto jurídico en punto a la sanción del CA como ley de la Nación) y ello –norma delegante– en cuanto tal fijación es constitucionalmente facultad primaria y originaria de dicho Congreso. Esto conduce, por lo tanto, a adelantar aquí y desde ahora, en esta exposición, que corresponde tratar el tema de la “delegación” legislativa en materia de tributos y específicamente de tributos aduaneros (cabe recordar aquí, también los artículos 76 y 99, inciso 3, de la CN).

Ante todo, el primer interrogante que se plantea es si la autorización de la que se trata (cabe reiterar, autorización “a la República Argentina”, sin especificar el órgano –de la República Argentina– autorizado para establecer la modificación) *es o no suficiente legalmente o constitucionalmente, en el sentido de autorizar la clase o la naturaleza de norma por la que se ejercite la autorización*. En otras palabras, ¿basta con tal autorización para validar que el autorizado sea el Poder Ejecutivo Nacional, como podría acaso ser cualquier otro órgano en la órbita de dicho Poder Ejecutivo?, o bien y por el contrario (siendo que tal autorización es condición necesaria para que una norma de derecho interno –es decir, de la clase de norma “que corresponda”– modifique la norma arancelaria del Acuerdo Mercosur) se requiere *además* que la autorización deba ser ejercitada “exclusivamente” por el órgano de Poder que –*en el ámbito jurídico del derecho “interno”*– tenga facultades para fijar los tributos aduaneros, en el caso, los derechos de importación (de modo que la condición satisfecha por la aludida autorización sería necesaria pero no suficiente).

1 Como se había dicho en el texto: facultad establecida en los aludidos artículos 4, 17, y 75, inciso 1 –y aun el artículo 99, inciso 3–, de la CN.

Claro que podría sostenerse lo primero; pero a mi juicio la respuesta que en principio me parece apropiada es en el segundo sentido, es decir que la “legalidad” del caso requeriría (subrayo que “también” requeriría) la ineluctable aplicación de la autorización (esta en la órbita del derecho internacional público) *por el órgano que en la órbita del derecho “interno” tiene legalmente dicha facultad*. Sería concordante con la precedente afirmación (al margen del acierto del decreto 117/17 en cuanto al órgano que según el mismo decreto resultaría ser el órgano autorizado) que el propio decreto 117/17 invoca como normas que legitiman su dictado las aludidas mas arriba² que, en conjunto, se refieren a facultades *del Poder Ejecutivo Nacional*. Es decir que en el propio decreto 117/17 se entendió necesario invocar que el Poder Ejecutivo tenía y tiene la facultad para ejercitar la autorización (en el caso, autorización para fijar derechos de importación del AEC Mercosur) que desde el punto de vista de la tributación aduanera le venía dada por la decisión CMC 25/15; pues de lo contrario, habría sido suficiente invocar la aludida decisión CMC (y acaso y desde el punto de vista más bien formal, el artículo 99, inciso 1, de la CN), sin la expresa invocación del artículo 664 del CA, norma esta última que “específicamente” establece (por ley del Poder Legislativo Nacional, y en tal sentido, como norma “delegante” de la facultad de ese Poder de Gobierno) la facultad del Poder Ejecutivo, por ende, órgano “delegado” para fijar derechos de importación; ello, claro está, se supone que en el entendimiento por parte del decreto 117/17 de que tal delegación es (era) una delegación legalmente o constitucionalmente válida.

Entonces, el interrogante a resolver (y dado que la primera parte, a mi juicio, tendría una respuesta razonable en el sentido precedentemente expuesto) quedaría razonablemente reducido o acotado a determinar si el Poder Ejecutivo Nacional tiene o no facultades para (si bien en ejercicio de una autorización constitucionalmente válida como excepción al AEC del Mercosur, *dada a nuestro país y sin especificar órgano alguno de nuestro país*) fijar derechos de importación, aun los del AEC Mercosur o bien –hoy es lo mismo– Arancel Extrazona Mercosur.

El tema queda, por lo tanto, circunscripto al análisis –en los lineamientos del actual criterio jurisprudencial de la CSJN– de las facultades del Poder Ejecutivo Nacional en orden a establecer o fijar tributos aduaneros. Cabe reiterar que el tema de este trabajo comprende, obviamente, la fijación de *derechos de importación*, aunque el aludido criterio jurisprudencial (sobre delegación de facultades tributarias) se ha dado, en materia aduanera, *con respecto a los derechos de exportación y, más específicamente aún, al órgano o Poder de Gobierno facultado –por delegación– para fijarlos*.

II. En efecto, el 15 de abril de 2014 se dictó el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Camaronera Patagónica SA c/Estado Nacional s/Recurso de amparo”, y dicho fallo (destaco) es la última palabra jurisprudencial en el tema y por ende el criterio –de dicha CSJN– actualmente existente.

Cabe recordar que en dicha causa la Cámara Federal de Mar del Plata (revocando la sentencia de Primera Instancia, que había rechazado el amparo interpuesto por la exportadora) había declarado la inconstitucionalidad de la resolución ME 11/02 y por ende, que no serían aplicables los derechos de exportación establecidos por dicha resolución, y que –interpuesto el recurso extraordinario– la CSJN, en dicho fallo del 15/4/14, por mayoría³, declaró la inconstitucionalidad de la aludida resolución ME 11/02, aunque ello limitado al período entre su dictado y la entrada en vigencia de la ley 25.645 (es decir, entre marzo y agosto de 2002), y en su consecuencia también la inconstitucionalidad de la resolución ME 150/02 (en este caso, solo en lo atinente a la no aplicación de la referida resolución ME 11/02). En el mismo fallo, la minoría⁴ se expidió igualmente por dicha inconstitucionalidad pero lisa y llanamente, es decir sin la limitación del indicado período marzo/agosto 2002. Sobre el punto relativo a las aludidas mayoría y minoría también cabe recordar que en el fallo tuvo decisiva relevancia que la inconstitucional resolución ME 11/02 fuera en su momento ratificada –aunque sin referencia

2 Los artículos aludidos en el texto, 99, inciso 1, de la CN –esta referencia, a mi juicio, en sentido formal– y 664, apartados 1, inciso c), y 2, incisos b) y c), del CA.

3 Los Dres. Lorenzetti, Fayt, Maqueda y Zaffaroni.

4 La Dra. Argibay y el Dr. Petracchi.

específica a ella y/o a los derechos de exportación por ella establecidos— por la ley 25.645, que simplemente ratificó toda la normativa delegada dictada hasta esa ley⁵. Pero en este punto *hago abstracción de abrir juicio de valor* acerca de discernir entre el voto de la mayoría y el voto de la minoría en cuanto a si la inconstitucionalidad de la delegación de ese caso (inconstitucionalidad tanto para la mayoría como para la minoría) habría debido ser lisa y llana, es decir, aun para el futuro de la aludida ley 25.645 y pese a tal ratificación, la que tal como se dio no habría subsanado la inconstitucionalidad y/o la nulidad absoluta de la resolución del litigio (criterio de la minoría en dicho fallo), o si lo fue, solo por el período entre el dictado de la resolución y tal ratificación de modo que solo era o sería indebido el pago de derechos de exportación respecto de permisos de embarque oficializados en ese período (criterio de la mayoría, que por ende, es lo que quedó en cosa juzgada y que así resultó en la realidad como un verdadero puente de plata para que el Estado Nacional no debiera pagar ingentes sumas de dinero por repeticiones —en trámite— de derechos de exportación pagados por permisos de embarque oficializados después de la ley 25.645).

Interesa entonces, para el objetivo de esta exposición, que asimismo deba recordarse que por la resolución ME 11/02 se habían fijado derechos de exportación (retenciones) a la exportación para consumo de diversas mercaderías (de diversas PA de la NCM —en rigor, de prácticamente la totalidad del Arancel— que **no** estaban gravadas con esos derechos), con las alícuotas del 10% y del 5% según el caso (estas alícuotas fueron enseguida —en abril de 2002— aumentadas por la resolución ME 35/02). Y en lo que aquí interesa, destaco que en la aludida resolución ME 11/02 se invocó (al igual que en la mencionada resolución ME 35/02) que se dictaba en función de lo previsto —entre otras normas— en la ley 25.561 (de Emergencia Pública), en la ley 22.415 (Código Aduanero, en esto implícitamente en alusión a la aplicación de su artículo 755, apartados 1 y 2, facultad “delegada” al PEN para fijar derechos de exportación), y en el decreto 2752/91 (por este decreto se había “subdelegado” —en el ME— la delegación del citado artículo 755 del CA).

Mucho se ha escrito —diríase muchísimo— antes y después de la reforma constitucional de 1994, y antes y aun después de dicho fallo “Camaronera”, sobre el tema de la constitucionalidad o la inconstitucionalidad de la delegación legislativa en general y muy en particular en materia tributaria. En el propio fallo “Camaronera” se hace (tanto en los votos de la mayoría como en el voto de la minoría) una extensa reseña de jurisprudencia y doctrina al respecto (entre otros, fallos de la CSJN en los casos “Delfino”, “Laboratorios Anodia”, “Cocchia”, “Conevial”, etc.). Lo que ahora —ante todo— debo destacar en orden al tema de este trabajo (aunque a modo de síntesis y/o como mero repaso, porque no es del caso aquí analizar en detalle el caso “Camaronera”) es que dicho fallo fue contundente en cuanto a que el Ministerio de Economía (es decir, el órgano que dictó la resolución ME 11/02) carecía y carece totalmente de facultades para —en ejercicio de “delegación”— fijar derechos de exportación o gravar con ellos a mercaderías desgravadas (en el punto hay una referencia explícita al artículo 100, inciso 12, de la CN, facultad exclusiva del Jefe de Gabinete de Ministros —es decir **no** de ningún ministro en particular— para refrendar decretos por los que se ejercite una facultad “delegada” por el Congreso de la Nación). Pero, y según resulta de los diversos votos (tanto mayoría como minoría), destaco que, además y *en orden de indudable mayor importancia en la argumentación*, en ese

5 Se recuerda que en virtud de la cláusula transitoria octava de la CN de 1994 se dictaron las leyes 25.148, 25.645 (que es la ley que motiva la presente nota 5), 25.918, 26.135 y 26.519. Por ellas se fue “ratificando” sucesivamente (y provisionalmente cada vez, menos con la última, por eso, en rigor se fue “prorrogando”), por tres o por dos años en su caso, la delegación legislativa —la de las leyes delegantes— en el Poder Ejecutivo Nacional, a la vez que por las mismas (menos con la última) se iba “ratificando” toda la legislación delegada (pero sin especificar o individualizar norma alguna —ratificación “ómnibus”—) que se había dictado antes de cada ley y desde la ley anterior. Por eso, la ley 25.645 (de agosto de 2002) ratificó —del modo indicado— la “delegada” resolución ME 11/02 (de marzo de 2002, al igual que las también delegadas 35/02 y 150/02). Cabe aclarar que la ley 26.519 prorrogó la delegación de las normas delegantes por solo un año (y en este caso, sin ratificación de las normas delegadas dictadas antes de esa ley y después de la 26.135), vencido el cual y sin que se hubieran ratificado expresamente —en lo que aquí interesa— las normas delegantes de los artículos 755 y 664 del CA (el artículo 755 es el que fue objeto de análisis específico en el fallo “Camaronera”), puede sostenerse que ellas (al menos tal como están redactadas) han “caducado” (conforme la referida cláusula transitoria octava, y ver la nota siguiente).

fallo se consideró –con mucho detalle que aquí doy por sabido y entendido– que, los derechos de exportación son tributos (y más específicamente impuestos) y que por ende se consideró decisivamente el principio constitucional de “*reserva de ley*”, es decir que la facultad no solo de crear tributos, sino la de establecer diversos aspectos que hacen a su cuantificación (tal como –y fundamentalmente– el nivel o los niveles arancelarios, en el caso, la “tarifa” de la tributación de exportación, lo cual –cabe aclarar– no incluye, por ejemplo, los aspectos de “liquidación, determinación y recaudación” del tributo) *está reservada de modo exclusivo a la legislación del Congreso de la Nación* (conforme artículos 4, 17, 52, 75 incisos 1 –en lo que concierne a este trabajo– y 2, y 99, inciso 3, de la CN). Por ello, esta específica facultad es en principio indelegable (con las salvedades que el propio fallo determina), máxime conforme lo establecido por el artículo 76 de la CN de 1994: prohibición explícita –con su salvedad– de la delegación de las facultades del Congreso de la Nación.

Estas salvedades –siempre según el criterio del fallo “Camaronera”– siguen dependiendo del mentado principio de “reserva de ley”, es decir que si se dispusiera –tal como se dispuso– que el Poder Ejecutivo tuviera por delegación legislativa la facultad de fijar los aludidos aspectos de “cuantificación” de la tarifa según el caso (y me refiero al Poder Ejecutivo porque ese Poder de Gobierno es el único órgano que las leyes impositivas con normas delegantes en esa materia –me refiero a leyes del Poder Legislativo– prevén como órgano delegado al referido respecto), esa disposición delegante, para que el ejercicio de la delegación fuera válido constitucionalmente, *debería ser establecida por la ley delegante “pero de modo tal” que* (y en esto el fallo de la causa “Camaronera” fue categórico) *esa ley determinara la o las alícuotas posibles y/o los topes máximos y pisos mínimos, más una política clara para su aplicación, y el tiempo para esa aplicación*. Por ello, el artículo 755 del CA (implícitamente invocado en la resolución ME 11/02 –allí de modo expreso se invocó a secas el CA– como norma delegante para fundamentar la validez legal/constitucional de la tarifa que por subdelegación fijó dicha resolución), según ese fallo no pudo, por sí solo, ser el fundamento válido para la delegación ejercitada (y en el caso, peor aún, por subdelegación en el ME) mediante dicha resolución ME 11/02⁶.

Lo que quiero destacar aquí, siendo por lo visto categóricamente insuficientes (como fundamentos de la validez constitucional de la delegación efectuada en el caso) tanto la ley 25.561 de Emergencia Pública como el mentado artículo 755 del CA, es que *si en lo sucesivo se dictara un “decreto” del Poder Ejecutivo* (claro que después de “Camaronera” sería prácticamente imposible que fuera por una resolución ministerial) por el que –por ejemplo– se aumentarían las alícuotas de la tributación de exportación, eso, es decir ese hipotético decreto, a la luz del criterio de “Camaronera” (tanto en el voto de la mayoría como en el voto de la minoría), *sería inconstitucional*; ello, claro está, sin que se diera después alguna ley del Congreso que con posterioridad validara “específicamente” ese decreto y/o su contenido, o bien y aunque, en su

6 Este criterio, que resulta claramente del fallo “Camaronera”, es el criterio que armoniza exactamente con el fallo de la Sra. Jueza de primera instancia y con el fallo de la CNACAF (votos de la Dra. Marta Herrera y del Dr. Guillermo Galli, en mayoría) en sendas sentencias –anteriores al fallo “Camaronera”– dictadas ambas (la de Cámara en fecha 23/9/08) en la causa “Gallo Llorente, Santiago E. y otro c/Estado Nacional - ME - Resolución 125/08 - Decreto 2752/91 s/Amparo ley 16.986”, en cuanto en ambas se entendió que el artículo 755 del CA requería ser complementado por una disposición legislativa que determinara las ya referidas pautas (reafirmadas en el fallo “Camaronera”) de política legislativa clara, alícuotas posibles y/o máximos y mínimos, y plazo de la delegación, pautas que –también para el criterio del fallo “Gallo Llorente”– no reúne al artículo 755 del CA. Cabe señalar que la sentencia de primera instancia, en este último caso, sí había declarado la inconstitucionalidad del mentado artículo 755 y que la sentencia de Cámara se limitó a declarar solo la inconstitucionalidad de la resolución ME 125/08, pero no la del artículo 755, aunque esto último lo condicionó a la necesidad de la sanción de una ley complementaria del mismo que determinara aquellas pautas de validez de la delegación. En este aspecto yo considero que lo resuelto expresamente por dicha sentencia de Cámara en orden a la constitucionalidad del artículo 755 del CA es en rigor un eufemismo, por cuanto ese artículo del CA, tal como está redactado, es decir sin esa ley complementaria con las pautas aludidas –reitero, según ese mismo fallo– tiene, por sí solo el resultado práctico de su propia e intrínseca inconstitucionalidad; de modo que si en lo sucesivo se dictara un decreto del Poder Ejecutivo (por ejemplo, aumentando la o las alícuotas de exportación) con la sola invocación de ese artículo 755 tal como está redactado, el mismo sería inconstitucional a la luz de los fallos que comento en este trabajo (“Camaronera” y también “Gallo Llorente”), máxime después del vencimiento del plazo fijado por la ley 26.519 (cláusula transitoria 8 de la CN).

caso y “al estilo” de la ley 25.645 (o de las leyes 25.918 y 26.135) una ley del Congreso lo “validara” en ratificación “ómnibus”, supuesto este último el cual, si se diera, redundaría en la inconstitucionalidad del decreto pero (y según el aludido criterio de la mayoría en el aludido fallo) solo por el período entre el decreto y su eventual ratificación, de modo que en tal caso solo no serían aplicables los derechos de exportación que habrían correspondido por permisos de embarque oficializados (momento imponible, artículo 726 del CA) durante ese período.

Y después de todo lo dicho *debo reiterar que ese es el criterio actualmente fijado por el Más Alto Tribunal*. Hasta ese fallo, y después de la reforma constitucional de 1994, *la CSJN no se había expedido en el sentido de la inconstitucionalidad de la delegación efectuada por el artículo 755 del CA* (desde ya que tampoco lo había hecho respecto de la delegación del artículo 664 del CA, objeto inicial de este trabajo). Aclaro que pudo la CSJN haberlo hecho –“antes” del fallo “Camaronera”– al dictar el fallo del 14/8/13 en la causa “Frisher” (en este caso, con relación al artículo 664 del CA), o en la sentencia del 1/11/11 en la causa “Gallo Llorente” (referida en la nota 6), o aun en la más reciente –aunque aquí *después* del fallo “Camaronera”– sentencia del 11/12/14 en la causa “Whirlpool Puntana”; *pero por distintas razones así no ocurrió*⁷.

7 En la causa “Frisher” la CSJN, en la sentencia del 1/11/11, declaró que en el caso, el importador temporario que había incurrido en la infracción del artículo 970 del CA (es decir que había vencido el plazo de permanencia sin que se hubiera regularizado la situación, ni mediante la reexportación en término, ni mediante la solicitud –en tiempo y forma– de importación para consumo en los términos de los artículos 271 y 272 del CA) no debía abonar –en orden a lo establecido en el artículo 274 del CA– el derecho de importación “adicional” establecido en el régimen de la resolución ME 72/92 (régimen “especial” de importación temporaria para perfeccionamiento activo, establecido por el ME, en virtud y en ejercicio de la delegación, en su momento, efectuada por el decreto de necesidad y urgencia 2284/91). Y ello así por cuanto en esa sentencia se consideró que ese adicional solo correspondía (atento la literalidad pura y simple de una disposición del régimen) en el caso en que se hubiera solicitado regularmente (en tiempo y forma) la importación para consumo, y no (porque no se lo dispuso expresamente) para el supuesto de infracción por no haberse efectuado regularmente ni la reexportación ni tal conversión (supuesto en el cual, según ese fallo, solo debía tributarse el derecho de importación del régimen general, sin el aludido adicional). Aclaro aquí que no comparto este criterio por cuanto, en razón de que una omisión tal en el régimen, a mi juicio –y dada la “inconsecuencia” del régimen por tal omisión– debió interpretativamente salvarse o suplirse por razones de equidad y conforme al espíritu de la normativa en su conjunto, en el sentido de que el infractor no debería quedar en mejor situación tributaria que la del que ha cumplido con el régimen, y por ello también ese infractor debería tributar dicho adicional. Pero –al margen de lo acertado o no de lo resuelto en ese fallo– lo que destaco es lo allí no resuelto (en ese caso no se había planteado la inconstitucionalidad del derecho adicional de importación y por eso la CSJN no se expidió al respecto). La CSJN, si bien en principio no puede declarar la inconstitucionalidad “de oficio”, sí lo puede hacer “excepcionalmente”, en casos “de estricta necesidad”, en situaciones “muy precisas” y para “una solución adecuada al litigio”, y así no quedar limitada por los términos argumentales de la litis y por ende poder resolver lo que en derecho corresponde al margen de tales argumentaciones (son pautas del criterio de la propia CSJN fijado en los casos “Mill de Pereyra” –sentencia del 27/9/01– y “Rodríguez Pereyra” –sentencia del 27/11/12–). Y el caso resuelto en este fallo “Frisher” bien pudo ser un caso de tal excepción en tanto allí estaba en juego ni más ni menos que el principio de reserva de ley, por lo que la CSJN pudo por ello, antes del fallo “Camaronera”, expedirse en aquel –de oficio– disponiendo la inconstitucionalidad de un derecho de importación establecido por una resolución ministerial en ejercicio de la delegación efectuada por el DNU 2284/91, y no lo hizo.

En la antes referida causa “Gallo Llorente” (ver la nota 6 precedente), en Primera Instancia se había declarado la inconstitucionalidad de la resolución ME 125/08 y también la del artículo 755 del CA, y en la sentencia de Cámara (del 23/9/08), sin declararse expresamente la inconstitucionalidad del artículo 755 del CA sí se declaró expresamente la inconstitucionalidad de la resolución ME 125/08 (que se había dictado en marzo de 2008), el Estado Nacional (ME) interpuso recurso extraordinario ante la CSJN, la que así podía haberse expedido sobre lo atinente a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de dicho artículo 755 (aspecto que –en este caso sí– estaba entre los términos argumentales de la litis). Pero la CSJN –que se expidió en decisorio del 1/11/11– así no lo hizo, en tanto declaró abstracta la cuestión, por cuanto a la sazón la medida en cuestión, es decir, la resolución ME 125/08, ya había sido derogada (así –tal derogación– había resultado en sus efectos, en el mismo año 2008, en virtud del decreto 1176/08 del 18/7/08, que no la ratificó, después del debate en el Senado de la Nación con el famoso voto no positivo ante el empate de 36 a 36). Quedó así firme y cosa juzgada la sentencia de Cámara que había declarado expresamente la inconstitucionalidad de la resolución ME 125/08 y a mi juicio, “virtualmente” la del artículo 755 del CA, pero por lo dicho en este párrafo, no fue la CSJN la que allí se expidió entonces sobre tal cuestión de fondo.

En la sentencia de la CSJN en la causa “Whirlpool Puntana” (sentencia del 11/12/14) se dio una situación muy particular. En ese caso, la CSJN revocó la sentencia de la Sala V de la CNACAF que había dispuesto (a su vez revocando la sentencia del Tribunal Fiscal) que correspondía la devolución de los derechos de exportación abonados (abonados en virtud de las resoluciones ME 11 y 35/02) por exportacio-

De modo que “el criterio jurisprudencial que hoy rige al respecto” es el que acaba de comentar: el del fallo “Camaronera”, y es de suponer que ese criterio seguirá siendo aplicado por la CSJN (y, sin duda, por los tribunales inferiores mientras la CSJN no lo varíe⁸.

Y también, antes de seguir, deseo aclarar que en lo personal soy categóricamente partidario de la doctrina de la delegación “impropia”, aun en materia tributaria aduanera; o sea que a mi juicio es razonable, en materia aduanera, *que el Poder Ejecutivo quede facultado, mediante una ley del Congreso (ley delegante) para dar rápida o urgente respuesta tarifaria (cuantificación de la tarifa) en materia de tributos aduaneros (es decir sin los tiempos y demoras naturales del Congreso de la Nación, tal como se lo reconoce en el propio fallo “Camaronera”); pero claro está (y llámesele o no a esto “delegación impropia”), ello así dentro de los lineamientos de la última jurisprudencia de la CSJN y también de la CNACAF (fallos “Camaronera” y “Gallo Llorente”, respectivamente): política legislativa clara, pautas de fijación de las alícuotas, máximos y mínimos, y plazo para el ejercicio; y aun –y acaso– comprendidos tales lineamientos en la excepción contemplada en el texto del actual artículo 76 de la CN. Es decir y en síntesis, mediando una ley del Congreso (la misma que establezca la delegación o en su caso una ley complementaria de las normas delegantes) que fije –reitero– las alícuotas posibles y/o los topes máximos y pisos mínimos, una política legislativa clara y el tiempo para el ejercicio de la delegación. En suma, que la delegación de las mentadas facultades (delegación*

nes efectuadas “intrazona Mercosur” (criterio que esa Sala V ya tenía desde el fallo de una de las causas “Sancor”, fallo respecto del cual la CSJN –por razones que aquí no vienen al caso– no llegó a expedirse en el recurso extraordinario que había interpuesto el Estado Nacional). La Sala V de la Cámara, para así resolver, entendía que el Acuerdo Mercosur de 1991 impedía que un Estado miembro aplicara derechos de exportación a exportaciones con destino “intrazona” (así, este criterio venía a significar –sería lo mismo– que dichas resoluciones eran inconstitucionales, pero ello por violar disposiciones del Acuerdo Mercosur, disposiciones de jerarquía superior a cualquier norma de derecho interno). La CSJN, por el contrario, en la referida sentencia del 11/12/14 en la causa “Whirlpool Puntana”, al revocar dicha sentencia de la Sala V, declaró que el Acuerdo Mercosur **no** impedía tal aplicación, la que por ende sí correspondía, y por lo tanto, dispuso que **no** procedía la repetición intentada (la CSJN falló, pues, en el mismo sentido de la sentencia del Tribunal Fiscal y en contrario del criterio de la Sala V de la Cámara). Hay que destacar que, en esta causa, en los términos argumentales de la litis **sí** estaba planteada la inconstitucionalidad de las resoluciones ME 11 y 35/02 (que habían establecido tales derechos de exportación sin distingos de destino –intrazona o extrazona–), *“pero ello –el indicado planteo– solamente en lo atinente y/o en relación a que dichas resoluciones violaban el Acuerdo Mercosur”* (es decir, en cuanto disposiciones de derecho interno violarían una disposición normativa de mayor jerarquía –el Acuerdo Mercosur– y así en violación del artículo 75, inciso 22, de la CN; y, *por esa misma razón*, la Sala V había sentenciado como lo hizo, y por ende, **no** en razón de la inconstitucionalidad de la “delegación legislativa” de la facultad del Poder Legislativo (artículo 755 del CA). Ahora bien, a la sazón la CSJN ya había dictado el fallo “Camaronera” (del 15/4/14); por lo tanto, y por las mismas razones expuestas al referirme en esta nota a la sentencia del caso “Frisher”, la CSJN habría podido expedirse “de oficio”, en esta sentencia del caso “Whirlpool”, sobre el tema de la delegación legislativa del artículo 755 del CA, y así fallar en el mismo sentido de “Camaronera”, es decir, declarando la inconstitucionalidad de las resoluciones ME 11 y 35/02 (claro que, según el voto de la mayoría, en ese fallo, solo con efectos por el período entre tales resoluciones y la ley 25.645, ya que la resolución 35/02 también era anterior a dicha ley) pero ello por la virtual inconstitucionalidad de la delegación de dicho artículo 755 del CA, y por ende –y en este caso aunque igualmente revocando, si bien acaso parcialmente, la sentencia de la Sala V– disponer la procedencia de la repetición (claro que solo la de los derechos abonados por permisos de embarque oficializados en el aludido período de inconstitucionalidad), y entonces –y acaso parcialmente– en contra de lo que había dispuesto la Sala V (que había dispuesto la devolución total). Pero y al igual que en dicha causa “Frisher”, la CSJN tampoco lo hizo (la aludida declaración “de oficio”) en esta causa “Whirlpool Puntana”, y así llegó al resultado ya indicado (el de la sentencia del 11/12/14), es decir, a disponer que sí procedía *“totalmente”* la repetición, pero ello *“en razón de la no aplicación de aquellas resoluciones ME en cualquier tiempo”* (lo que a su vez implicaba o significaba que esas resoluciones –por tratarse de exportaciones intrazona Mercosur– no eran inconstitucionales, sino válidas y aplicables en todo tiempo)... Cosas de la Corte Suprema...

8 Cabe señalar, respecto del criterio y la doctrina del fallo “Camaronera” (cabe insistir que recién a partir de su dictado –15/4/14– quedaron establecidos los “actuales” lineamientos y principios jurisprudenciales en materia de “delegación” de la facultad del Poder Legislativo sobre tributación aduanera, que es lo que aquí interesa), que es posible que haya habido algún ulterior fallo de la CSJN en el mismo sentido, y también es posible que –por alguna eventual circunstancia– queden algunos casos pendientes de fallo definitivo (sobre la misma cuestión litigiosa en la que todavía no se hubiera aplicado el criterio), en la CSJN o en instancias inferiores, supuestos en los cuales la CSJN mantendrá el criterio y en las instancias inferiores se aplicará (cuasi obligatoriamente) el aludido criterio ya establecido por la CSJN.

excepcional, claro está, y en la medida en que se cumplan tales lineamientos) *no deje librada la delegación al “arbitrio” del Poder Ejecutivo*. Avala este criterio el hecho de que (aunque aquí no me extienda en mayores comentarios al respecto) *las normas delegantes de los artículos 664 y 755 del CA, en la intrínseca literalidad de ambos, habrían quedado sin efecto (habrían “caducado” en los términos de la cláusula octava de la Constitución de 1994), ello en virtud del resultado de la ley 26.519 y del cumplimiento del último plazo de posibilidad de ratificación dado por dicha ley, sin que se hubiera dispuesto la ratificación de los aludidos artículos del CA; lo que a su vez avalaría la necesidad de la sanción de nuevas leyes delegantes, o bien ratificadoras y a la vez “complementarias” –esto último, criterio del caso “Gallo Llorente”– de los artículos 664 y 755 del CA (pero en uno o en otro supuesto que propicio, con los lineamientos establecidos por la comentada jurisprudencia imperante), respecto de la facultad que a mi juicio “debe delegarse al Poder Ejecutivo Nacional” en esta materia.*

Y en tal estado de situación, es decir, con el último criterio fijado por la CSJN, en el fallo “Camaronera” referido a la delegación en materia tributaria (en el caso, la delegación del artículo 755 del CA como norma legislativa delegante), armonizado con la doctrina de la CNA-CAF en la sentencia del 23/9/08 dictada en el caso “Gallo Llorente”⁹, y aun con la doctrina del fallo de primera instancia en la misma causa, es que nos encontramos con el (hoy más o menos reciente) dictado del decreto 117/17 que fijó derechos de importación, en el caso, llevándolos al nivel 0%, *es decir, estableciendo una “rebaja” sustancial del arancel* –AEC Mercosur– que bien alto a la sazón venía fijado; es decir que en este caso *no* se trató de un aumento liso y llano, o no se gravó lo desgravado –lo que habría sido equivalente a un aumento– tal como se había dado en el caso resuelto “Camaronera”.

III. Entonces, cabe preguntarse *por qué* si en el caso del decreto 117/17 el tema de mi análisis se refiere a “derechos de importación” (porque a ese tema se refiere ese decreto y no a “derechos de exportación” como en el caso “Camaronera”), y se refiere a una “rebaja” de derechos (y no a un aumento, o no gravando lo desgravado, como en el caso “Camaronera”), y en particular se debe referir al análisis de la delegación del artículo 664 del CA (y no a la delegación del artículo 755 del CA, como en el caso “Camaronera”), esto último, siendo que el aludido artículo 664 es el que está invocado en dicho decreto como cofundamento sustancial (es decir, además de la decisión 25/15 del CMC, aspecto ya analizado más arriba) de la validez o legalidad de lo dispuesto por ese decreto, ***por qué*** –yo venía diciendo–, ***¿por qué*** toda la referencia que hago al criterio de la CSJN en el caso “Camaronera” (y el mismo armonizado con el criterio de la CNACAF y con el del fallo de primera instancia, en la causa “Gallo Llorente”)? Sencillamente, ***porque*** tanto en uno como en otro caso se trata del análisis de una “***modificación***” arancelaria (modificación arancelaria que puede ser en exportación –como la tratada en dichos fallos– pero que también puede ser en importación), siendo que es tan modificación el aumento de tributación como la rebaja de tributación; y ***porque*** (decisivamente) ***la norma del artículo 664 del CA es “simétrica y dispone sustancialmente lo mismo” –en cuanto a la facultad del Poder Legislativo que se delega–, que lo que dispone la norma del artículo 755 del CA, es decir que ambas normas le dan al Poder Ejecutivo las mismas posibilidades de fijación de la tarifa*** [apartado 1, incisos a), b) y c), de ambas normas, exactamente en los mismos términos, *mutatis mutandi*] ***y ambas expresan el mismo condicionamiento –prácticamente en iguales términos– para el ejercicio de la delegación [apartado 2, incisos a), b), c), d) y e), de ambas normas]*.**

La otra diferencia que es relevante para el análisis es la relativa al “perjuicio” que la medida (el decreto en este caso) que se dicte en ejercicio de la delegación legislativa inconstitucional (sea ello en materia de derechos de exportación, sea en materia de derechos de importación –este último tema es lo que dio pie a este trabajo–) pueda producir u ocasionar. Lo dicho, claro está, a los efectos de accionar jurisdiccionalmente (queda claro que el interés y/o el perjuicio es el requisito y la medida de la acción). Así, es de toda claridad la viabilidad de la acción, en pro de la declaración de inconstitucionalidad del decreto, cuando ese decreto (y mucho más si la medida se diera mediante el hoy por cierto improbable supuesto de una

9 Ver nota 6.

resolución ministerial), dictado en violación de las pautas de delegación constitucionalmente válida según lo admite la doctrina jurisprudencial expuesta, *se refiera a un “aumento” de la tributación existente (o gravando lo desgravado)*, sea en materia de derechos de exportación¹⁰,

- 10 Debe señalarse que por el decreto 1339/12 del 7/8/12 se aumentaron los derechos de exportación del biodiésel (del 0% al 32%). A la sazón (al tiempo de su dictado), su eventual declaración de inconstitucionalidad podía ya pensarse como posible; ello así porque desde el dictado de la resolución ME 125/08 arreciaron –como es notorio en la lucha de entonces: Gobierno vs. Campo– los reclamos de repetición (y no solo los reclamos de quienes pagaron los derechos de dicha resolución 125/08, sino que también aumentaron los reclamos de quienes habían pagado los derechos de exportación de las resoluciones ME 11 y 35/02), porque en doctrina, la tesis de inconstitucionalidad (tanto de decretos como de resoluciones “delegados”) por violación del principio de reserva de ley, también a la sazón había crecido sobremanera, y por- que enseguida y en consecuencia se había dictado –el 23/9/08, es decir, antes del decreto 1339/12– el fallo “Gallo Llorente” de la CNACAF, por el cual, además de declararse la inconstitucionalidad de la resolución ME 125/08, se consideró –como se vio– virtualmente inconstitucional la delegación del artículo 755 del CA y siendo que ese criterio quedó firme y en cosa juzgada, por cuanto la CSJN no llegó a expedirse sobre tal inconstitucionalidad (ver más arriba la nota 6). Pero la inconstitucionalidad del aludido decreto 1339/12 se hizo y/o vino a resultar palmaria después, en abril de 2014, cuando se dictó el fallo “Camaronera” (cuyo criterio, por lo demás, se veía venir, por cuanto el mismo ya se podía vislumbrar al tiempo del decreto 1339/12). Es decir que después del fallo “Camaronera” ya no habrían debido quedar dudas acerca de la inconstitucionalidad del decreto 1339/12 (cabe señalar el ulterior decreto 160/15, que bajó al 0% los derechos de exportación para productos industriales, mantuvo la tarifa del biodiésel en el 32%). Ahora bien, pese a lo dicho, y dado el obvio perjuicio económico que *prima facie* resultaría para el productor/ exportador por la medida dispuesta por el decreto 1339/12, no tengo conocimiento o noticia de fallo judicial alguno en el mentado sentido de inconstitucionalidad (ni siquiera de que los productores/exportadores hubieran entablado recursos o acciones al respecto), aun después del fallo “Camaronera” y aun después del referido decreto 160/15. Pero eso, claro está, no obsta a la inconstitucionalidad de dichas medidas (pese a su falta de declaración jurisdiccional) a la luz de los precedentemente aludidos fallos de la CSJN y de la CNACAF. De todos modos me atrevo a señalar que es posible, tal como pudo ocurrir en algunas oportunidades, que la Cámara que nuclea a los productores del sector biodiésel hubiera aceptado no discutir la medida a cambio de otro tipo de ventajas impositivas, de fomento o de alguna otra naturaleza. De hecho, los derechos de exportación al respecto comenzaron a bajar en sucesivas resoluciones, y actualmente está desgravada la exportación del biodiésel.

Cabe señalar que se dieron varios otros supuestos de modificación o fijación de alícuotas de derechos de exportación (y en particular de “aumentos” de tarifa), por decretos o resoluciones ME. Así, los decretos 310/02 (del 13/2/02) y 809/12 (del 14/5/02) gravaron con derechos de exportación a los hidrocarburos, pero ello fue en virtud de la *delegación* “específica” del artículo 6 de la ley 25.561 de emergencia pública, del 7/1/02 (su artículo 6 estableció la imposición de derechos de exportación para los hidrocarburos, delegando su fijación al Poder Ejecutivo y a su vez con facultad de subdelegación en el Ministerio de Economía); por eso, en los considerandos de tales decretos se invocó dicha norma del artículo 6 de la ley 25.561 y no el artículo 755 del CA. Ahora bien, no solo que podría sostenerse que, en virtud de dicha ley y las razones de su mensaje (con ciertas pautas que podrían considerarse de política legislativa), y atento al plazo previsto para lo que se delegaba (plazo dado en la misma ley), tal delegación se reputara constitucionalmente válida en los lineamientos de lo que después (doce años después) quedó establecido en el fallo “Camaronera”, sino que más tarde esos decretos fueron ratificados “específica e individualmente” (es decir, no en ratificación “ómnibus” como la de las leyes 25.645 –ratificación de las resoluciones ME 11 y 35/02–, 25.918 y 26.135) mediante la ley 26.217 (que así prorrogó –expresamente– los derechos de exportación del artículo 6 de la ley 25.561 a partir de enero de 2007), y nuevamente y del mismo modo ratificados por la ley 26.732 de diciembre de 2011 que asimismo ratificó las resoluciones ME 394/07 del 15/11/07 y 127/08 que habían fijado tarifas, en este caso, para el gas natural (la resolución 394/07 en particular fue abrogada por la resolución ME 1077/14); pero todo ello dentro del marco legal (y por lo dicho –así podría sostenerse– de legalidad constitucional de la delegación) del artículo 6 de la ley 25.561 y sus prórrogas.

Otro caso especial de “aumento” de derechos de exportación se dio respecto de la exportación de productos agrícolas, en el marco del régimen de la ley 21.453 que regía desde el 11/11/76. Estos productos venían con derechos de exportación fijados desde las comentadas resoluciones ME 11 y 35/02. La ley 21.453 tuvo algunas modificaciones pero una de ellas, la de la ley 26.351 (del 16/1/08) originó muchos pleitos que tuvieron que ver con *los aumentos de derechos de exportación establecidos por las resoluciones ME 368 y 369/07 del 9/11/07*. En efecto, dicha ley 26.351 estableció (con el eufemismo de pretendida “aclaración” de la ley 21.453) una verdadera modificación al régimen, particularmente en relación con la alícuota del derecho de exportación que según tal aclaración resultaría –en determinado supuesto específicamente previsto en la norma– aplicable retroactivamente. Huelga aquí, en mérito a la brevedad, explicar los pormenores del conflicto, pero baste –para el tema de este trabajo– recordar que el aludido “aumento” tarifario de noviembre de 2007, que no habría correspondido aplicar según el régimen original (a exportaciones oficializadas aduaneramente después de ese aumento pero con DJVE reglamentamente registradas –como cierre de venta al exterior– antes del aumento, es decir que en tal caso correspondía según el aludido régimen aplicar la tarifa vigente al momento de dicho cierre de venta y no la tarifa vigente al momento de la oficialización aduanera), sí, en cambio, vendría –el aumento– a ser aplicado con la referida reforma legal. El tema –se recuerda– tenía que ver con la obligación del exportador –según la aludida reforma–

como en el caso “Camaronera”, sea en materia de derechos de importación, en cuyos casos la acción corresponderá –en principio– al responsable (exportador o importador, en su caso) a quien el Fisco le reclame el pago de tales tributos (esto por vía de impugnación y toda la vía recursiva reglada al respecto), o bien a dicho responsable que los hubiera pagado (esto por vía de repetición y toda su vía recursiva). No ocurriría lo mismo (viabilidad de la acción) en caso de “rebajas” en esa tributación. Esto es obvio en materia de derechos de exportación, en cuanto en tal supuesto no se advierte la existencia de perjuicio¹¹. En materia de rebaja de derechos de importación, “*en principio*” tampoco se advierte perjuicio en tanto no habrá reclamo fiscal para su pago ni, en su caso, pago repetible, y “*en este supuesto*” (no reclamo fiscal o no pago repetible) es obvio que, aun resultando la rebaja (modificación del arancel) de una medida inconstitucional por delegación indebida, al no existir perjuicio no hay viabilidad de la acción. Pero ¡¡atención!!, esta medida no generará perjuicio “al importador” pero *la medida inconstitucional de rebaja de derechos de importación “sí” puede provocar un perjuicio que haga viable la acción; y esto último es, precisamente, un aspecto importante del análisis de este trabajo.*

IV. La rebaja de derechos de importación del decreto 117/17, tan importante en su dimensión, en tanto llevó la tarifa del 35%, o en su caso del 12%, al 0%, obedeció, según la motivación expresada en sus considerandos, a la intención de disminuir los costos de fabricación de determinadas mercaderías de los rubros “informática” y “telecomunicaciones” (excluida la telefonía celular pero incluidas –nada menos– las notebooks y las tablets, y también incluidos aparatos y equipos electrónicos, y partes y accesorios de todo ese material); agregándose que ello mejoraría la competitividad y la productividad, y aun y por ende, las inversiones en esos

de tener acreditada la posesión (del producto a exportar) al momento del cierre de venta, ello para poder aplicarse la tarifa entonces existente (al momento del cierre), sin el aumento posterior y a la vez anterior a la oficialización aduanera; caso contrario, y siempre según la indicada reforma, se aplicaría la tarifa resultante del aumento (cabe aclarar que la “retroactividad” venía dada porque la reforma estableció que lo dispuesto se aplicaba a las DJVE de cierre de venta anteriores a la vigencia de la reforma). Los pleitos se originaron porque la ONCCA (a la sazón organismo de aplicación del régimen), que era como tal el órgano que reglamentamente debía establecer si se tenía o no por acreditada aquella posesión, dictó resoluciones por las que en determinados casos se tuvo por no acreditada dicha posesión (con lo cual correspondería aplicar el aumento tarifario), en cuya consecuencia, y comunicación mediante, a la aduana, este organismo formuló los respectivos cargos por diferencia de derechos de exportación. Por una parte, la mayoría de los exportadores recurrieron a las aludidas resoluciones de la ONCCA por la vía ordinaria administrativa y –con la denegatoria administrativa– por la vía de la demanda contenciosa en sede judicial, a la vez que interpusieron el reglado procedimiento de impugnación en sede aduanera, lo que a su vez –con el rechazo de la impugnación– motivó los respectivos recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal. Este Tribunal –básicamente y salvo alguna excepción que luego la Cámara dejó sin efecto– suspendió el trámite a resultas de lo que se resolviera en sede judicial. Otros exportadores recurrieron por la vía del amparo. En esta diversidad, en la mayoría de los casos y en sede judicial se declaró la nulidad de las resoluciones ONCCA y ello tiene cosa juzgada (sentencias de Cámara –Contenciosa de la Capital o Federal, según el caso– y recurso extraordinario rechazado por el artículo 280 del CPCC). Lo mismo con algunas sentencias judiciales por las que se declaró la inconstitucionalidad de la ley 26.351 (por el tema de la retroactividad). En uno y en otro caso hay causas que aún no están en cosa juzgada (pero conforme la jurisprudencia pacífica al respecto, todas tendrán el mismo resultado). De modo que quedan sí numerosas causas pendientes de sentencia en el Tribunal Fiscal (en las que se había suspendido su trámite) pero que a mi juicio deberán concluir con la revocación de los cargos aduaneros (los cuales –conforme los aludidos pronunciamientos judiciales– han quedado “sin causa o fundamento”). En última instancia, y si acaso se hubiera planteado, se debería declarar (y quizás aun el propio Tribunal Fiscal, según la segunda parte del artículo 1164 del CA y el fallo “Camaronera” de la CSJN) la inconstitucionalidad de aquellas resoluciones ME 368 y 369/07. Ello así (tales resoluciones son claramente inconstitucionales a la luz de fallo “Camaronera” que se deberá aplicar) porque son resoluciones del Ministerio de Economía, que fijaron (en el caso, aumentaron) derechos de exportación, sin que el artículo 755 del CA sea fundamento suficiente de validez constitucional de la delegación y sin que –por lo demás– tales resoluciones hayan sido ratificadas de ningún modo por ley alguna (y ello sin perjuicio de señalar que si esas ratificaciones se hubieran producido, habrían dado por resultado –a la luz del criterio de la mayoría, en el fallo “Camaronera”– que las resoluciones fueran válidas desde la respectiva ratificación, e inconstitucionales por el período entre el dictado de las resoluciones y la ley ratificatoria).

- 11 El decreto 133/15 del 16/12/15 rebajó (llevó el arancel al 0%) los derechos de exportación de los cereales con excepción de la soja; y el decreto 1343/16 del 30/12/16 dispuso una rebaja gradual –0,5% por año a partir del 1/1/18– de los derechos de exportación para la soja. Todos estos actos son –claro está– inconstitucionales a la luz de la actual doctrina de la CSJN, pero –también claro está– no se advierte que esas medidas pudieron causar “perjuicio” (obviamente no a los exportadores y/o productores), por lo que no hubo acciones jurisdiccionales al respecto, en las que se efectúe esa declaración.

rubros. Es posible (al menos no puede negarse a priori) que ese objetivo se pudiera cumplir con la medida dispuesta, de modo que el fabricante nacional de mercadería competitiva con los productos terminados que se importen pudiera fabricarla a menores costos si se tiene en cuenta el menor costo de insumos importados. También es posible que, ante la importación de artículos terminados a más bajo costo, el fabricante nacional baje sus costos de producción y/o su ganancia para poder competir. Por eso, el objetivo no expresado en dichos considerandos –al menos no explícita o expresamente–, acaso también haya sido bajar los precios de plaza para el consumo. Pero esto último habría a su vez provocado un perjuicio (razonablemente pensable y posible) en la medida que los fabricantes nacionales de productos terminados competitivos (básicamente los fabricantes de Tierra del Fuego) tengan o pudieran tener, por la falta de protección arancelaria, pérdidas y –peor aun– sufran o pudieran sufrir el cierre de sus fábricas y por ende, haya despidos de trabajadores (en tal sentido se han publicado no pocas noticias y no pocos comentarios al respecto). Una vez más, una medida económica o de otra naturaleza política o social puede dar un resultado positivo en algún aspecto y también negativo en algún otro aspecto (numerosos son los ejemplos al respecto).

Pero el epígrafe de este trabajo dice, respecto del análisis del decreto 117/17, que se trata de un análisis “estrictamente jurídico”, por lo cual excluyo todo tipo de valoración en lo puramente económico, político o social en cuanto a lo positivo o lo negativo de lo dispuesto por ese decreto.

Y el punto de vista *estrictamente jurídico* del tema tiene que ver con lo expuesto en los tres capítulos precedentes. Por eso es posible afirmar que lo dispuesto en el decreto 117/17 es intrínsecamente inconstitucional.

En efecto, no lo es desde el punto de vista de la correcta aplicación de una norma de jerarquía superior en la disposición del aludido decreto. Al respecto, ya se vio que el Arancel Externo Común del Acuerdo Mercosur (AEC), hoy igual al Arancel Extrazona Mercosur (AEM), fija los derechos de importación (las alícuotas de todas las PA de la NCM) a aplicar por sus países miembros, y dada la constitucional mayor jerarquía de los Acuerdos Internacionales por sobre las leyes nacionales y toda otra disposición de derecho interno, ninguna norma de derecho interno (ni siquiera una ley del Congreso) podría legalmente “modificar” dicho Arancel, es decir que –salvo una expresa dispensa en el seno del Acuerdo– ni una ley, ni un decreto, ni ninguna otra disposición podrían fijar un nivel arancelario de derechos de importación distinto de ese Arancel del Tratado, y al decir distinto se entiende que ni por encima ni por debajo del nivel fijado en el Tratado; en rigor, lo que una disposición de derecho interno no puede hacer legalmente es “modificar” dicho Arancel, salvo que una disposición de jerarquía mayor lo autorice; y eso es lo que hizo la decisión 25/15 del Consejo del Mercado Común (autoridad del AEC –hoy igual al inicial Arancel Extrazona– en el seno del Tratado Mercosur), invocada en el decreto 117/17 como cofundamento del mismo y que estableció tal dispensa; y por eso el decreto no es inconstitucional desde ese punto de vista.

No obstante, como también se vio más arriba, por esa decisión CMC se autorizó **a la República Argentina** a fijar/aplicar –para los aludidos productos– una alícuota “distinta” a la del AEC, ello, es decir que tal autorización, al no indicar a qué órgano, organismo o Poder de Gobierno se refiere (sino simplemente a la República Argentina) no autorizaría a que, lisa y llanamente, eso sea interpretado como que esa autorización avale por sí sola a que la “modificación” de la que se trata sea puesta en ejercicio por un decreto del Poder Ejecutivo Nacional, sino que tal modificación debería (habría debido) establecerse **mediante una disposición normativa emanada del órgano que en la Argentina esté habilitado para fijar derechos de importación**. También quedó claro que el órgano al efecto es el Congreso de la Nación (es decir el “dueño” de la facultad conforme el principio constitucional de “reserva de ley”) y que salvo delegación excepcional y constitucionalmente válida (esto es con el cumplimiento de pautas y lineamientos precisos que establezca la ley delegante, conforme la jurisprudencia imperante) no puede el Poder Ejecutivo, *per se*, disponer tal modificación.

En el caso, la norma legislativa delegante, el artículo 664 del CA, es decir, el otro cofundamento –junto con la decisión 25 CMC– de la medida en trato (la invocación del artículo 99, inciso 1, de la CN, solo cubre un aspecto formal), no cumple con tales lineamientos de validez

constitucional de la delegación en materia tributaria. No los cumple, ***exactamente por las mismas razones que según la comentada jurisprudencia imperante y según expli- qué no los cumple el “simétrico” artículo 755 del CA.*** Por lo tanto, desde el punto de vista que estoy exponiendo, el decreto 117/17, es decir, la modificación arancelaria que dispone en ejercicio de delegación, maguer la mentada autorización del CMC (que salva el otro aspecto de legalidad constitucional), no tiene ***—por parte del artículo 664 del CA como norma delegante invocada en ese decreto—*** fijada la política legislativa clara, ni fijados la alícuota o alícuotas posibles ni/o los topes y pisos al respecto, ni el plazo para su ejercicio (aunque sí tiene plazo la autorización). Insisto, no solo no es la decisión 25/15 del CMC la disposición que delegara “en el Poder Ejecutivo” la facultad de modificar el AEC, sino que tampoco —menos aún— es la que fijara esas pautas o lineamientos (de hecho no se advierte —en una clara primera observación— que los hubiera fijado); y por eso la disposición delegante con tales lineamientos, debería ser la norma de derecho interno constitucionalmente válida, es decir, en el derecho positivo argentino, una ley del Congreso de la Nación; pero reitero, una ley que establezca que la delegación se efectúe con tales pautas o lineamientos, y en el caso, lo digo una vez más, el artículo 664 del CA —como norma delegante— no establece esos lineamientos como tampoco los establece el simétrico artículo 755 del mismo Código. De no entenderse así (y por el contrario, se entendiera que la mentada autorización —y con solo el concurso de dicho artículo 664— fuera suficiente para fundamentar la validez de la delegación en el Poder Ejecutivo) se estaría validando que cualquier organismo (de la Argentina) pudiera dar virtualidad o poner válidamente en ejercicio a la autorización. Cabe agregar que fijar “hasta o incluso el 0%” según la mentada autorización, implica muchas posibilidades de alícuota, y aunque eso se entendiera como “piso” o alícuota mínima, debería también entenderse que alícuota “distinta” a aplicar comprende asimismo al posible aumento de lo fijado en el AEC y en tal caso no habría “tope” en la mentada autorización; *pero fundamentalmente lo que no hay en ella es “una política legislativa clara”*. Entonces todo eso (que —lo digo una vez más— no está en el artículo 664 del CA y por lo dicho tampoco en la autorización del CMC) lo debería fijar el Congreso de la Nación, el dueño de la facultad, con el debido debate republicano; y ese es el criterio al que yo me inclino. Bien que, aunque no sea la opinión a la que yo me inclino, también se podría llegar a sostener que la decisión 25/15 sí contuviera o implicara no solo la autorización a cualquier órgano de la Argentina sino aun esas pautas de política legislativa clara, etc.

En suma, el decreto 117/15 puede ser reputado inconstitucional. Insisto, todo esto es materia de análisis, sin que yo esté emitiendo una opinión categórica; simplemente expongo una tesis posible y la opinión a la que en principio me inclino.

Quedó claro que, en cuanto al perjuicio, medida de la viabilidad de una eventual acción, vendría dado por lo antes comentado acerca del cierre de fábricas, despido de personal, etc. Claro que ello debería ser objeto de prueba en esa eventual acción, tal como el productor agropecuario Santiago Gallo Llorente acreditó su perjuicio en la respectiva causa que varias veces mencioné.

En cuanto a la acción a intentar en la hipótesis, y dado que el procedimiento reglado aduanero (impugnación o repetición y sus respectivas vías recursivas regladas) no podría interponerse en razón de que, tratándose de una rebaja arancelaria no habría reclamo tributario al importador o exigencia del Fisco al respecto (acto reglamentamente impugnabile, artículos 1053 y ss. del CA) ni pago realizado por el importador que diera lugar a una reglada repetición (artículos 1068 y ss. del CA), sí, en cambio, podría intentarse una acción de amparo de la ley 16.986 o una acción de certeza, ante la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal en la Capital Federal o en su caso ante la Justicia Federal en el interior, por las que se reclamara la inconstitucionalidad del decreto 117/17 con la prueba del perjuicio ocasionado por la aplicación del mismo. El legitimado para accionar (el eventual perjudicado) sería el productor fabricante de mercaderías competitivas con las mercaderías importadas beneficiadas con la rebaja, así como se lo tuvo —por legitimado pese a no ser el exportador que había pagado el tributo— al productor agropecuario en la mentada causa “Gallo Llorente, Santiago E. y otro c/EN - Ministerio de Economía - Resolución ME 125/08 s/Amparo ley 16.986”; es decir, y to-

mando como parámetro lo considerado en ese caso, y por eso, en la inteligencia de que si bien no hay ni habrá en el caso del decreto 117/17 reclamo fiscal de tributos ni pago de tributos repetible, existiría sí la prueba del perjuicio, de modo que el objeto o resultado a perseguir sería obtener una decisión judicial que ordenara al Estado Nacional abonar al fabricante lo que fuera justo y razonable como compensación del perjuicio probado (equivalente esto último a la “retrotraslación” del caso “Gallo Llorente”).

Como conclusión, estimo haber aportado elementos para el análisis jurídico (no político), o bien una hipótesis de trabajo ante un muy particular caso de ejercicio de una delegación, en el caso, ejercicio por parte del Poder Ejecutivo Nacional quien mediante el decreto 117/17 ha invocado, además de una reglada disposición en el seno del Acuerdo Mercosur, la delegación legislativa de facultades (el artículo 664 del CA) para establecer la cuantificación de un tributo aduanero.

Pero el colofón de todo este análisis es –y de esto no tengo dudas– *la necesidad de la sanción de una ley del Congreso que llene las pautas de la jurisprudencia que actualmente rige* (y que difícilmente cambie en cuanto a la delegación legislativa constitucionalmente “admisible”), sea esa ley una ley sustitutiva de los artículos 664 y 755 del CA (máxime si es que tales disposiciones hubiesen caducado en razón de la cláusula transitoria octava de la CN y del resultado de la ley 26.519), sea una ley complementaria de dichos artículos (si es que –en el sentido del criterio del caso “Gallo Llorente”– la norma del artículo 755 del CA, simétrica del artículo 664 del CA, no fuera intrínsecamente inconstitucional), y ello así *para que en lo sucesivo un decreto del Poder Ejecutivo pueda legal, constitucional y válidamente disponer modificaciones en el Arancel de Importación o en el de Exportación*. Esto es que, a results del análisis efectuado (en el particular, a partir de un decreto del Poder Ejecutivo –el 117/17– que puede entenderse inconstitucional), hayamos arribado mucho más que a un criterio u opinión acerca de la finalización de algunos pleitos pendientes de resolución jurisdiccional definitiva (los que ciertamente se resolverán en última instancia conforme al criterio del tantas veces mentado fallo “Camaronera”) o de la eventual iniciación litigiosa derivada de la aplicación del decreto 117/17 –hayamos arribado, venía yo diciendo– a concluir en la aludida necesidad de sancionar una ley del Congreso de la Nación, en el sentido precedentemente expresado, pensando sobre todo en un futuro de legalidad constitucional indudable de la delegación legislativa en materia de tributación aduanera (tanto en importación como en exportación), y así contribuyendo a la seguridad jurídica.

EL “VALOR TEÓRICO” COMO MÉTODO DE VALORACIÓN EN LA EXPORTACIÓN DE MERCADERÍAS. PROPUESTA DE CAMBIO

Fernando P. Schettini

I. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones fundamentales que deben revisarse en las disposiciones del Código Aduanero es el método de valoración de las mercaderías en las operaciones de exportación.

La exportación a consumo es la operación aduanera en la que debe determinarse la “base imponible”, a los fines de calcular el monto ingresar en las arcas del Estado por los derechos de exportación *ad valorem*.

En estos casi 40 años de vigencia de la ley 22.415 (BO: 23/3/81), el método de valoración no ha sufrido cambios de relevancia, soslayándose las propias características de los “impuestos de frontera” como la dinámica propia del comercio exterior y la conexión que tiene el régimen aduanero con otros cuerpos normativos que confluyen en este tipo de operaciones comerciales.

Nos estamos refiriendo a que en los últimos años se han incorporado a la legislación nacional cuestiones vinculadas con el control de cambios –comunicaciones emitidas por Banco Central de la Republica Argentina (BCRA)–, y las normas “antilavado de dinero” –resoluciones emitidas por la Unidad de Información Financiera (UIF)–; cuerpos normativos que establecen obligaciones colaterales de los particulares, que pueden tener impacto –en mayor o menor medida–, en las operaciones aduaneras de exportación e importación. A pesar de esta realidad, ninguna modificación se ha producido.

En el ámbito judicial, hemos observado un nivel de controversia –entre los sujetos pasivos (exportadores) y el sujeto activo de la obligación tributaria, la Dirección General de Aduanas (DGA)–, que hubiese podido evitarse en la medida en que las normas sean más claras y precisas. Esta falta de claridad y precisión dio lugar a conflictos innecesarios, que se generaron a partir de errores conceptuales, dando como resultado cargos por parte de la autoridad de contralor, originados en el empleo de facultades excesivas, por ejemplo, revirtiendo la carga de la prueba para la demostración de valores teóricos.

Por último, y para dar lugar al análisis de la normativa actual e indagar sobre las normas que deberían modificarse es importante resaltar que estamos transitando un camino en el cual nos espera un futuro con empresas básicamente de tecnología que ofrecerán “bienes tangibles” (con diferente funcionalidad y distinta materia en su composición), es decir, nos dirigimos hacia un escenario donde la “comparabilidad” –para arribar a un “valor teórico”– va a ser cada vez más complejo. El avance tecnológico está siendo ponderado por el organismo de control fiscal a nivel nacional –Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)–, en las estrategias de fiscalización. Seguramente que la AFIP-DGA podrá establecer mecanismos de

control más eficientes en la medida que las normas del Código Aduanero establezcan patrones claros de valoración.

De acuerdo con lo expresado, existen al menos tres ejes de análisis que confluyen en la necesidad de transitar hacia un cambio: **valor real de transacción** –por sobre cualquier otro método alternativo– para la declaración en sede aduanera de una operación de exportación.

II. FUNDAMENTO DE LA PROPUESTA DE CAMBIO. TRES EJES DE ANÁLISIS

Como fundamento de la propuesta de cambio existen tres dimensiones o ejes en el análisis:

a) Aspectos particulares de la normativa vigente en cuanto al método general de valoración y los pronunciamientos jurisprudenciales.

b) Conexión del derecho aduanero con otras ramas del derecho –tributario, cambiario, financiero– y la importancia de la unificación de criterios: “valor real de transacción”.

c) Influencia de la “nueva economía” sobre el derecho aduanero –valoración, clasificación arancelaria de mercaderías, definición de mercadería–, considerando la relevancia que posee el “ambiente tecnológico” sobre los negocios (preponderancia del elemento intangible, la desmaterialización de la mercadería, la relación de la tecnología sobre los objetos, big data, economía colaborativa, etc.).

Respecto del primer punto, si bien de la exposición de motivos del Código Aduanero surge que debe prevalecer la aplicación del precio real (pagado o por pagar) –valor de transacción–, este concepto no fue aplicado correctamente, considerando lo resuelto en ciertos casos jurisprudenciales. Estimamos que esta situación conflictiva se produce a partir del concepto de *valor teórico* que produjo –en ciertos casos– la reversión de la carga de la prueba al exportador en la demostración de valores comparables –teóricos, criterio–. Esta es una distorsión que debe eliminarse, ya que genera la potencialidad de conflictos entre los particulares y la Aduana, con el dispendio jurisdiccional que ello acarrea.

En cuanto al segundo “eje” comentado, el mantenimiento de la disputa **valor real vs. valor teórico** podría incentivar a exportadores a sobrevaluar los precios de exportaciones para evitar conflictos con la Aduana –carga aduanero y régimen sancionatorio–, pero a partir de la vigencia de las normas para prevenir el “lavado de dinero”, podría estar incurso en una investigación en esta segunda esfera¹, a partir de un ingreso de divisa que no corresponda con el valor real –de transacción–, del bien vendido al exterior.

Por último, el tercer eje planteado está relacionado con la incidencia que tiene la tecnología en la producción y comercialización de bienes tangibles.

La existencia de una automatización cada vez mayor de los procesos productivos, la tecnología que desarrolla la *inteligencia artificial*, la tecnología *Blockchain*, la desmaterialización de los bienes tangibles, la producción con impresoras 3D hace que en el futuro cercano la “comparabilidad” se convierta en un proceso utópico; es decir, probablemente estemos ante bienes idénticos y/o similares pero con distintas funcionalidad y materialidad.

Una muestra adicional de este presente es lo expresado por el titular de la AFIP, el Dr. Alberto Abad.

En una reciente conferencia realizada en “Amigos de la Universidad de Tel Aviv en Argentina”, el titular del organismo manifestó que estamos enfrentando a un mundo donde la “tecnología” cumple un papel fundamental, impactando no solamente en las empresas, sino también en los organismos de control; es un mundo VICA –*volátil / incierto / complejo / ambiguo*–, basándose las herramientas de fiscalización en *patrones de comportamiento*. Es decir, en el actual escenario de los negocios, si desde el punto de vista aduanero permanecemos utilizando *métodos comparativos* de mercaderías para llegar a un *valor teórico* –con todas

1 Barreira, Enrique, “Fragmentación del derecho internacional y su incidencia en la valoración de las mercaderías”, AAEF, VIII Jornadas de Derecho Aduanero, 2015, Errepar, agosto 2016, pág. 271.

las variables que deberían analizarse—, el procedimiento se transformará en una técnica con escaso grado de éxito.

Vislumbramos que en el futuro, pretender valorar un objeto bajo una óptica *teórica*, entendiéndose a *mercaderías idénticas o similares*, en el mismo momento, en el mismo nivel comercial, a los mismos mercados de destino, etc., quizás se transforme en una tarea irresoluble.

A continuación, expondremos los principales aspectos de la metodología de valoración, de acuerdo con las normas vigentes, la jurisprudencia relacionada, y puntualizaremos los aspectos que a nuestro entender deberían modificarse.

III. ASPECTO NORMATIVO. EL VALOR IMPONIBLE EN LA EXPORTACIÓN. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

Conforme la exposición de motivos del Código Aduanero, el objetivo en aquel momento fue encarar una reforma del régimen de valoración aduanera de exportación, que tuvo como principio rector el de neutralidad en las reglas de valoración.

Si bien la idea central giraba en torno al valor real de la mercadería por la cual se liquida el derecho, de conformidad con el precio de compraventa entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro, de las normas del Capítulo VI, del Título I de la Sección IX, no pareciera que tal criterio se desprenda claramente. De ahí, probablemente, el nivel de conflictividad que se ha producido entre exportadores y la Aduana.

Sin embargo, la doctrina ha destacado que el Código ha mostrado, en este sentido "*una clara preferencia por la utilización del precio de la transacción*". Ha señalado, también, que "*el criterio del precio contractual es fundamental en la valoración de las mercaderías que se exportan*"².

El objeto de la definición de valor imponible determinada en el artículo 745 del Código, es permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare, en el lugar en el cual es cargada como destino al exterior, como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno de otro.

III.1. Elementos integrantes del *valor imponible* y la *base imponible*

III.1.1. El precio de la venta

El valor de exportación debe ser el precio que razonablemente cualquier vendedor pudiera obtener por enajenar idéntica mercadería, como consecuencia de una venta internacional efectuada entre un comprador y vendedor independientes, en igualdad de condiciones de entrega; es decir, para ser utilizado con el mismo fin, en las mismas condiciones de volumen, calidad, periodicidad y plazo del contrato, entre otras condiciones³.

El valor imponible es el valor FOB (*free on board*), FOT (*free on truck*) o FOR (*free on railroad*), según el medio de transporte utilizado⁴.

III.1.2. Aspecto espacial de la determinación

Las normas sobre determinación de valor imponible también definen un lugar de entrega de la mercadería, es decir que, a los efectos de la determinación del precio, corresponde

2 Fernández Lalanne, Pedro, Código Aduanero. Comentado y Anotado, T. II, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1997, pág. 1296.

3 Cotter, Juan Patricio, Derecho Aduanero, T. I, Abeledo Perrot, 2014, pág. 649.

4 Código Aduanero, artículo 735.

considerar todos los gastos ocasionados hasta ese lugar⁵. El “lugar” que ha sido definido en el código es aquel en el cual la mercadería es cargada con destino al exterior.

De este modo, según el medio de transporte de que se trate, corresponderá considerar los gastos ocurridos hasta:

- a) el puerto en el cual se cargare el buque, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática;
- b) el aeropuerto en el que se cargare, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía aérea;
- c) el lugar en el que se cargare en automotor o ferrocarril, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía terrestre, y
- d) el lugar en que practica la última medición de embarque para la mercadería que se exportara por oleoductos, gasoductos, poliductos o redes de tendido eléctrico.

Es decir que, si el exportador establece un lugar de entrega de su mercadería diferente a la prevista en la disposición legal, será necesario efectuar un ajuste apropiado, considerando información objetiva y cuantificable, para cumplir con las exigencias de la norma de valoración.

Este ajuste puede ser “en más”, en cuyo caso corresponderá adicionar al precio de venta los gastos que se generan desde el lugar de entrega pactado con el comprador, hasta el lugar de carga de la mercadería con destino al exterior; o el ajuste podrá ser “en menos”, supuesto en el cual se impone deducir gastos generados luego del embarque de la mercadería.

III.1.3. Gastos integrantes del “valor imponible”

El artículo 739 del CA establece una serie de gastos relativos a la venta y entrega de la mercadería que forma parte del valor en aduana sobre el cual corresponderá calcular los derechos. Estos son:

- a) los gastos de transporte y seguro hasta el puerto, aeropuerto;
- b) las comisiones;
- c) los corretajes;
- d) los gastos para la obtención, dentro del territorio aduanero, de los documentos relacionados con la exportación desde dicho territorio;
- e) los tributos exigibles dentro del territorio aduanero, con exclusión de aquellos que, con motivo de la exportación, hubieran sido eximidos o cuyos importes hubieran sido o deberían ser reembolsados, como así también los derechos y demás tributos que la gravaren la exportación para consumo;
- f) el costo de los embalajes, excepto si estos siguen su régimen aduanero propio;
- g) los gastos de embalaje (mano de obra, materiales y otros gastos), y
- h) los gastos de carga, excluidos los de estiba, en la medida en que no estuvieran comprendidas en aquellos.

Dichos gastos conforman el valor imponible; si no estuvieran incluidos en el precio de venta, deberán ser adicionados.

Además, en el Código también se ha establecido que el valor imponible se determinará considerando que el precio comprende, para dicha mercadería, el valor del derecho de utilizar la patente, el dibujo o el modelo, o la marca de fábrica o de comercio, cuando la mercadería a valorar:

- a) hubiera sido fabricada con arreglo a una patente de invención o conforme a un dibujo o a un modelo protegido, o
- b) se exportare con una marca de fábrica o de comercio, o
- c) se exportare para ser objeto de una venta u otro acto de disposición, con una marca de fábrica o de comercio, o bien de una utilización con tal marca.

Si estos conceptos no estuvieran incluidos en el precio, también deben ser adicionados.

⁵ Código Aduanero, artículo 736.

III.1.4. Base imponible. Deducción de los derechos de exportación

En el Código Aduanero se establece claramente que, para la aplicación de los derechos de exportación, el valor imponible es el valor FOB, y luego expresamente se determina que se excluyen en el valor imponible, los derechos y demás tributos que grabaren la exportación⁶.

Según la Exposición de Motivos del Código, esta disposición constituyó una modificación de la legislación antes vigente, toda vez que la cláusula FOB incluye los derechos de exportación como integrantes de tal definición. La reforma obedeció a la circunstancia de que el valor imponible debe constituir la base para la aplicación y liquidación de los derechos, motivo por el cual se estimó que estos no debían formar parte de tal base.

Es decir, corresponde declarar el valor FOB de la mercadería a exportar y, al determinar la base imponible sobre la cual se liquidará y abonarán los derechos de exportación, se debe deducir de la misma el importe correspondiente a los derechos.

III.1.5. La cantidad de la mercadería sujeta a valoración y el nivel comercial de la transacción

El artículo 740 del Código Aduanero establece que el valor imponible de la mercadería se determinarán considerando que la venta se limita a la cantidad de la mercadería a valorar, esta es la que se presenta a despacho. No obstante, se establece que en los casos de envíos sucesivos o escalonados o de despachos fraccionados que correspondieran a una misma venta, los descuentos o bonificaciones pautados en función a la cantidad, serían admisibles en las condiciones y dentro de las tolerancias establecidas en la reglamentación.

En la reglamentación se dispuso que los descuentos sean admisibles, en la medida en que sean normales para operaciones comerciales usuales y que exista compromiso en firme de exportar el total de la mercadería dentro de un plazo máximo de seis meses, contado a partir de la fecha de cumplimiento del primer embarque.

Por otra parte, según reza el artículo 741 del Código Aduanero, el *valor imponible* se determina considerando el nivel comercial que correspondiere a la transacción. Ello así, visto que el nivel comercial tiene, o suele tener, una gravitación significativa en los precios de venta.

Consecuentemente, es importante tener presente que para la valoración de una mercadería resulta determinante *su cantidad y el nivel comercial de la operación*. Las diferencias de cantidad y falta de equivalencia en el *nivel comercial* suponen su desestimación como valores comparables.

III.1.6. Existencia de vinculación entre exportador y el comprador del exterior

La existencia de una venta entre partes independientes supone que esta se ha concretado en condiciones de mercado, lo que justifica la consideración del precio pautado como base de tributación aduanera. Sin embargo, ese valor no debe ser necesariamente aceptado, ya que podría ser motivo de investigación cuando difiere *notoriamente* con los precios corrientes de mercado.

Este es un punto de suma relevancia en las modificaciones propuestas.

La justificación con respecto al valor de mercado debería acotarse a las operaciones entre empresas vinculadas, y con la posibilidad de utilizar –para la justificación de los valores– el informe de los precios *de transferencia*, a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias.

En los casos de operaciones donde no exista vinculación jurídica ni económica, debería bastar con la justificación de la contraprestación recibida por la mercadería vendida –precio pagado o por pagar (cobrado o por cobrar)–.

Cabe señalar que actualmente, así como la inexistencia de vinculación **no** supone la automática aceptación del precio como valor imponible –sino que este puede ser descartado si

6 Código Aduanero, artículo 737.

difiere notoriamente de otros valores de mercado—, también la mera existencia de vinculación entre el vendedor y el comprador **no** inhabilita *per se* el precio de la transacción como base de valoración aduanera. Este precio puede ser rechazado solamente cuando se constate que la vinculación afecta o influye en el precio.

En el código se establece que una venta efectuada entre un vendedor y un comprador, independientes uno de otro, es una venta en la que especialmente se cumplen las siguientes condiciones⁷:

- a) *El pago del precio de la mercadería constituye la única prestación efectiva del comprador*. Es decir que, si además del precio de venta, el comprador tiene otra contraprestación a su cargo, por ejemplo, si el vendedor, además del precio de venta, obtiene la cancelación de una deuda anteriormente contraída.
- b) *El precio convenido no está influido por relaciones comerciales, financieras o de otra clase, sean o no contractuales, que pudieran existir, aparte de las creadas por la propia venta, entre el vendedor o cualquier persona de existencia visible o ideal asociada con él en negocios, por una parte, y el comprador o cualquier persona de existencia visible o ideal con el asociado en negocios, por la otra.*

La vinculación jurídica y/o económica no debe influir en la fijación del precio de exportación.

- c) *Ninguna parte del producto que proceda de las reventas o de otros actos de disposición o, incluso, de la utilización de que fuere objeto posteriormente la mercadería, revierte directa o indirectamente al vendedor o a cualquier persona de existencia visible o ideal asociada en negocios con el vendedor.*

Si parte de la reventa revierte en el exportador, este importe debería ser considerado como parte del precio. De allí que el precio de la venta que ocasiona la exportación no pueda ser considerado, por resultar este solo una parte del precio real de la transacción.

Es de destacar que la enumeración es enunciativa, es decir que si bien son condiciones necesarias, no son las únicas que deben existir para que la venta sea acordada entre partes independientes.

En definitiva, como hemos visto, el hecho de que exista vinculación entre el vendedor y el comprador no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el *precio pagado o por pagar* (cobrado o por cobrar) como base de tributación. Para que ello proceda, esta vinculación debe influir en el precio. Si ello ocurriera, el servicio aduanero debe valorar por uno de los métodos alternativos establecidos en el Código.

En el *caso de vinculación*, se aceptará el precio pautado si el exportador demostrare que dicho precio no difiere sustancialmente de alguno de los valores corrientes y resultantes de considerar el valor de mercadería idéntica, el valor obtenido a partir de cotizaciones internacionales o el valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos, según su caso.

El artículo 747 del CA utiliza la expresión: “...si el precio no difiere sustancialmente...”, lo que implica que se podría incluso aprobar el precio de venta entre empresas vinculadas, aún en los casos en los que los precios comparables resulten superiores. Basta que los precios de exportación “no difieran sustancialmente” o, lo que es lo mismo, los precios de la compraventa entre vinculadas no deben ser sustancialmente inferiores a los de mercado. De allí que, en la medida, que el exportador pueda justificar su precio de venta, la Aduana no puede apartarse de este precio como base de valoración, aun contando con antecedentes de valores inferiores. Para ello deben ser sustancialmente inferiores⁸.

Usualmente, la Aduana empleó esta metodología de justificación del precio por parte del exportador, no solo en el caso de sujetos “vinculados”, sino también “no vinculados”, no surgiendo claramente de la norma esta facultad.

7 Código Aduanero, artículo 742.

8 Cotter, Juan Patricio, Derecho Aduanero, T. I, Abeledo Perrot, 2014, pág. 652.

III.1.7. El método general de valoración y los métodos alternativos

Como fue mencionado en el cuarto párrafo de este apartado –III–, el artículo 745 establece el objeto de la definición de *valor imponible*, estableciendo la noción *teórica de valor*. Podemos decir que el valor de exportación –según el Código Aduanero– debe ser el precio por el que razonablemente cualquier exportador pueda vender idéntica mercadería, como consecuencia de una venta efectuada entre un comprador y vendedor independientes, en igualdad de condiciones de entrega; es decir, para ser utilizado con el mismo fin, en las mismas condiciones de volumen, calidad, periodicidad y plazo de contrato, entre otras.

En la medida en que este valor cumpla con estos parámetros, la Aduana debe aceptarlo como base imponible.

Tan solo corresponde valuar la mercadería conforme a alguno de los métodos alternativos de valoración, si existen causas justificadas que permitan obviar la aplicación del valor declarado por el exportador.

El punto crítico es quién debe demostrar la falencia en la utilización de valor teórico para la utilización de los métodos alternativos; ¿cuál es el motivo por el que el exportador debe demostrar otras cuestiones / hechos (económicos / comerciales), que exceden la fijación del valor de la transacción? ¿No es el organismo aduanero el que debe investigar el valor declarado –por condiciones comerciales y características del objeto– por el exportador y solicitar las justificaciones que correspondan?

En el Código se ha establecido un conjunto de normas que indicarían que el valor de la exportación sería el valor real de la mercadería, y por la cual se liquida el derecho de exportación, de conformidad con el precio de compraventa entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro.

Si el exportador realizó la operación en condiciones de independencia comercial, se adecuará con la norma de valor imponible y no corresponde la desestimación del valor como base de valoración.

En relación con el particular, la doctrina destaca que en la Exposición de Motivos, se ha puesto en evidencia que en el Código se procuró circunscribir el marco de discrecionalidad de las Aduanas a través de disposiciones que delimitan los derechos y las obligaciones de los administrados y del servicio aduanero. No se buscó, entonces, derivar hacia las Aduanas la función de sobreproteger los intereses nacionales involucrados en las exportaciones⁹.

De esta forma, y de acuerdo con lo establecido por los artículos 745 y 747, solamente se faculta la desestimación del valor declarado en determinadas situaciones. Tales situaciones están relacionadas con distorsiones *notorias* entre el precio de venta declarado y el *valor teórico* –precio por el que cualquier exportador pudiese vender la mercadería en similares condiciones–.

En este caso, la carga de la prueba de la *distorsión* está a cargo de la Aduana sobre la base de la realización de una *comparación* completa y conceptualmente válida de todos los componentes que puede contener la fijación del *precio*, es decir, cantidad, calidad, condiciones comerciales, características de los mercados, nivel comercial, etc.

Este es el principal punto de discusión en la problemática del análisis del *valor teórico o imponible*, ya que el análisis que debiera realizar el organismo de contralor para eventualmente observar el *valor imponible* declarado por el exportador, lo traslada al exportador sin sustento legal, revirtiendo la carga de la prueba con argumentos carentes de sustento jurídico.

Métodos alternativos

Para finalizar con la explicación sobre la metodología vigente, nos referimos a los *métodos alternativos*, que deben utilizarse en el caso de considerar que el precio de venta concertado

9 Alsina, Mario A.; Basaldúa, Ricardo X.; Cotter Moine, Juan P. y Vidal Albarracín, Hugo G., Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias, T. VI (artículos 761 a 859), 1ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1990.

no constituye un valor aceptable. Es de resaltar que su *elección* no es discrecional. Corresponde el empleo del método que mejor se adecue a la situación concreta.

Si bien la norma no otorga facultades discrecionales y absolutas a la autoridad de aplicación, de acuerdo con los antecedentes jurisprudenciales –que se expondrán en el siguiente punto–, al menos se producen algunos excesos.

Es importante considerar que, ante todo, debe aplicarse el *valor de transacción* –aunque esta situación debería quedar más claramente expresada en la norma–, y solo en el supuesto de no resultar aplicable este –por su no adecuación a los parámetros de aceptabilidad establecidos en el Código–, se impone la obligación de valorar conforme al método que más se adecue a la mercadería y las circunstancias de la operación, de los taxativamente enumerados.

Si existieren causas que así lo justifiquen –pero ante una previa y correcta demostración por parte de la DGA–, dicho organismo podrá apartarse del valor de transacción y utilizar como base de valoración la que mejor se adecue de siete métodos¹⁰.

- 10 a) El valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en cuenta las modalidades inherentes de la exportación. Se trata de valores de despacho, esto es, valores documentados y no cuestionados por la administración. Corresponde considerar el nivel comercial, la cantidad, la calidad, el destino y demás cuestiones propias de la operación. Especialmente debe tenerse en cuenta el factor tiempo sobre todo los supuestos de productos estacionales.
- b) El valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación. Cabe considerar especialmente esta modalidad para las ventas de productos primarios, cuyos precios cotizan en publicaciones internacionales. En estos casos, se debe atender especialmente a la calidad de la mercadería y al lugar de valuación de la mercadería, dado que si la cotización se refiere a un producto en una zona determinada, alejada de la Argentina, corresponderá tener especialmente en cuenta la incidencia del costo del flete de ese valor consignado en la publicación.
- c) El valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos para períodos ciertos y determinados, resultantes de procesar y promediar precios usuales de mercadería idéntica o, en su defecto, de similar competitiva, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación. Se trata de precios de mercadería comparativa publicados por la Aduana para ciertos períodos de tiempo. No deben considerarse los valores más elevados sino el promedio. De allí que resulte improcedente estimar el valor de transacción de una mercadería a partir de la existencia de una operación de venta de mercadería similar por un precio superior.
- d) El valor obtenido a partir del precio de venta en el mercado interno del país de destino, pagado o estimado, de la mercadería que se exportare o, en su defecto, de la idéntica o similar competitiva, previa la deducción de los costos, gastos y tributos ocasionados o exigibles en aquel país, así como el flete, seguro y demás gastos ocasionados luego de la salida de la mercadería del territorio aduanero y de los demás tributos que gravaren en este su exportación, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación. Este método considera el valor de la mercadería en el mercado interno del país de exportación, previa deducción de todos los gastos que no integran la base de valoración de la mercadería, es decir, aquellos posteriores a que la mercadería es cargada con destino de exportación. Es un método que adopta el criterio de valoración establecido en el artículo 5 del Acuerdo de Valor, en relación al cual ya nos hemos referido.
- e) El valor obtenido a partir del costo de producción, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación. Este costo debe, obviamente, considerar el margen de ganancia razonable de la rama de la industria que se trate. Esta base de valoración no debe utilizarse para considerar inaceptable el valor de transacción, ya que solo está previsto dentro del sistema de valoración como método de valoración alternativo.
- f) El valor de la mercadería que se exportare obtenido a partir del precio de venta, pagado o estimado, en el mercado interno del territorio aduanero de exportación, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación y el mercado al cual la misma hubiera de destinarse. Corresponde considerar una venta en un momento aproximado, entre partes independientes, en el primer nivel de la cadena de comercialización y por cantidades similares deduciendo los tributos locales no aplicables a la exportación.
- g) Cuando se tratare de mercadería que se exportare sobre la base de un contrato de locación, leasing o similar, el valor obtenido sobre la base del importe total presunto del alquiler o su equivalente durante el tiempo de duración útil de la mercadería, con los ajustes necesarios para determinar el valor imponible. Se adopta el mismo esquema que el previsto en el Acuerdo de Valor.

III.1.8. Jurisprudencia

La Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación¹¹ revocó la resolución aduanera que ajustó los derechos de exportación en virtud de la adecuación del precio de venta declarado por resultar bajo –artículo 748, inciso a), del Código Aduanero–, ya que el exportador justificó la razonabilidad de los valores documentados –se presentaron informes del Mercado Central y del INTA–, en los términos del artículo 747 del Código Aduanero.

En este caso, el exportador justificó su posición, no solo por el tipo / calidad del producto exportado –ya que la comparación que efectuó la Aduana fue errónea–, sino porque el *“precio del producto exportado había sido razonable en función de sus características, situación del mercado de los países receptores, de la constante variación del precio del producto, de su carácter perecedero, de sus distintas variantes, etc.*

La posición del Fisco había sido que, a partir de un trabajo de investigación de valor, en virtud de ser inferiores los valores documentados frente a los antecedentes obrantes en la aduana, y por el análisis de la documentación se procedió a la no aceptación del valor documentado. Adicionalmente explicó que se analizó la documentación presentada y se observó en el análisis de costo una utilidad llamativamente baja...”

La decisión del Tribunal se basó en lo siguiente:

“...Que la Corte Suprema de Justicia tiene resuelto que la autoridad aduanera goza de un relativo margen de discrecionalidad para fijar el valor de la mercadería, y que no puede desvirtuarse la valoración que practique o acepte sobre la base de afirmaciones genéricas (causa ‘IAFA SA’, de fecha 28/8/73).

Que, sin embargo, los ajustes previstos en el artículo 748, incisos a), b) y c), del CA, corresponden cuando conforme al artículo 747 de ese código, el servicio aduanero dispusiere de antecedentes ‘que difirieren notoriamente del precio pagado o por pagar’, pudiendo exigir del exportador que justifique su precio de transacción bajo apercibimiento de no considerarlo aceptable...

Que considero que la baja en las utilidades no constituye por sí sola un motivo para ajustar los precios de exportación, ya que puede tener por finalidad de los exportadores el procurarse nuevos mercados, y teniendo en cuenta que en la reducción de los beneficios gravitó la aplicación de derechos de exportación.

Que, en consecuencia, la apelante ha justificado la razonabilidad de los valores documentados en los términos del artículo 747 del CA, al no diferir notoriamente de los precios resultantes de la prueba valorada, lo que conlleva a revocar la resolución recurrida...”

Como podemos observar, la metodología general aplicada por la Aduana parece no ser la adecuada, toda vez que pretende revertir la carga de la prueba a partir de supuestos no contemplados en la norma legal –nivel de rentabilidad de la empresa exportadora–, además de las deficiencias en la comparación de mercaderías involucradas en el control aduanero.

Un caso similar llegó a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Federal¹², en la que *“...el Fisco Nacional se agravia principalmente porque la firma exportadora no aportó elementos suficientes para acreditar que los valores FOB de la mercadería declarada (manzanas, peras y membrillos frescos)–, no constituían una base idónea de valoración de acuerdo al artículo 748, inciso a), del Código Aduanero”*.

Según la Cámara, el tribunal a quo:

“...ha valorado las respectivas declaraciones de costos aportadas por el actor, donde se consignaron los rubros ‘fruta’, ‘materiales’, ‘fletes a puerto’, ‘gastos puerto y de despacho’, ‘costos operativos’ y ‘derechos’, para efectuar un cálculo relativo a la utilidad del exportador.

Con ello, concluyó que no resultaba razonable efectuar el ajuste de valor contemplado en la normativa aduanera respecto a los valores declarados en el Permiso de Embarque, toda vez que los mismos no resultaron ser ‘llamativamente’ bajos, como lo sostenía el Fisco.

11 “Exportaciones Árbol SA c/DGA”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, 31/10/06.

12 “Patagonian Fruits Trade SA c/DGA”, CNACAF, Sala V, 12/8/10.

La recurrente no logró desvirtuar esta afirmación del tribunal ‘a quo’, sino que se limitó a realizar afirmaciones genéricas acerca de la insuficiencia de los elementos de juicio aportados por la actora”.

Asimismo establece que “el Tribunal Fiscal de la Nación determinó que los antecedentes en los que el servicio aduanero se basó para la comparación a fin de determinar el valor de la mercadería en cuestión, no eran aplicables al caso”.

Al respecto, sostuvo que “los antecedentes efectivamente ‘comparables’ son aquellos que versan sobre mercadería idéntica o similar en condiciones semejantes o comparables”.

Agrega, “...el tribunal ‘a quo’ advirtió, como consecuencia del análisis de tales antecedentes, que **la fecha de estos era en más de once meses anterior a la fecha de la operación aquí cuestionada y diferían en cuanto a la marca o tipo de la mercadería así como también diferían en cuanto al país de destino y a la firma importadora.**

Esta conclusión del tribunal ‘a quo’ tampoco es rebatida por el Fisco Nacional, que no indicó las razones por las cuales consideraba que los antecedentes sí guardan similitud con la operación de autos.

En cambio, solo manifestó que el proceder del servicio aduanero se había ajustado a la normativa legal aplicable, una **afirmación genérica** que impide a este tribunal concluir que la apreciación de los extremos de hecho realizada por el ‘a quo’ es arbitraria.

Por consiguiente, ante las falencias en la argumentación impugnatoria, el recurso en análisis no puede tener andamio, **correspondiendo confirmar en cuanto al fondo de la resolución apelada”.**

En este antecedente se observa claramente cómo las falencias en los procedimientos aduaneros generan controversias que podrían evitarse; en este caso, pretendiendo realizar un ajuste a la obligación tributaria a través de inadecuadas comparaciones de mercaderías.

En otro caso similar, traído a resolver por el Tribunal Fiscal de la Nación, se ha rechazado la desestimación de valor formulada por la Aduana, cuando en las actuaciones administrativas no existían constancias que permitieran comprobar la calidad, nivel comercial, posición arancelaria, fecha de la operación, cantidades y destinos de las operaciones consideradas para rechazar el valor de exportación analizado. Se ha sostenido que la falta de certeza respecto de estos elementos invalida la investigación de valor realizada¹³.

Por su parte, la Sala G del Tribunal ha señalado que la Aduana es la que debe demostrar que el valor declarado difiere notoriamente del precio pagado o por pagar. La carga de la prueba con referencia a la improcedencia de los valores declarados recae precisamente sobre el organismo aduanero que practica el ajuste sobre dicho valor.

Si el valor documentado por el administrado va a ser ajustado –señala el fallo– corresponde que sea la Administración la que acredite acabadamente su nivel comercial, destino, volumen y demás detalles que permitan fundadamente constatar que la exportadora no se hubiera ajustado a la realidad¹⁴.

En esta línea se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁵ al rechazar un ajuste propiciado por la Aduana por considerarlo insustentado.

El Tribunal Superior destacó que el Código Aduanero establece los principios generales y los métodos aplicables para determinar el valor en aduana de las mercaderías exportadas, que constituye la base de cálculo para la aplicación de los derechos de exportación.

Señala, además, que el Código ha determinado que el precio pagado o por pagar constituye la base principal de valoración, destacando la Exposición de Motivos en cuanto expresa que se ha procurado que las normas encuentren posibilidades de aplicarse en la mayor medida de lo posible, utilizando la documentación comercial que se presenta al despacho y las modalidades

13 “Tres Ases SA”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala F, 28/4/11. En el mismo sentido, “Expofrut SA”, Sala E, 1/12/12.

14 “Arbumasa SA”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala G, 31/5/13.

15 “YPF SA”, fallo Y.42.XLVIII, 2013.

más frecuentes y habituales de venta. Puntualizó el tribunal que el Código, luego de definir el valor imponible, regula la facultad de la Aduana para apartarse del precio de transacción, cuando este no constituya una base idónea de valoración.

En relación con este particular destacó que, si bien es cierto que la autoridad aduanera tiene un relativo margen de discrecionalidad para determinar el valor de las mercaderías, ello no la exime de respetar los recaudos que impone la ley para la validez de los actos administrativos, pues el ejercicio de facultades discrecionales no implica en absoluto un ámbito de actuación desvinculado del orden jurídico. Por el contrario, continuó el tribunal, es precisamente la legitimidad –constituida por la legalidad y la razonabilidad– con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado.

Concluye, entonces, que se impone a la Aduana explicitar los motivos que justifican el apartamiento del valor de transacción como base de tributación aduanera, esto es, justificar que el valor de transacción documentado por el exportador no representa un valor real de la mercadería exportada.

Este es un antecedente jurisprudencial de inconmensurable valor, toda vez que el Máximo Tribunal tiene dicho que “...si bien la Corte Suprema solo decide en los procesos concretos que le son sometidos y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de confirmar sus decisiones a aquellas (Fallos: 25:364). De esta doctrina y de Fallos: 212:51, 160 y 307:1094, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores –inclusive, los Superiores Tribunales Locales– que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Máximo Tribunal en se carácter de interprete supremo de la Constitución Nacional¹⁶.

Luego de observar algunas de las discusiones que se produjeron en el ámbito judicial, a partir de la pretensión de aplicar una “noción teórica del valor” condujo a la autoridad de contralor a tratar de revertir la prueba sobre el valor para lograr un ajuste fiscal; pero los resultados no son positivos, ni para el Fisco ni para el administrado.

IV. CONCLUSIÓN

Considerando los tres ejes de análisis planteados, entendemos que, a los fines de determinar el “valor imponible” (valor FOB, FOT o FOR), en las operaciones de exportación deberían adoptarse las normas pertinentes correspondientes al Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII de la OMC/GATT (Valor real de transacción).

Por un lado, las normas vigentes carecen de claridad y precisión, y han provocado que los procedimientos empleados por el organismo de control hayan resultado controvertidos.

A la luz de los antecedentes jurisprudenciales debemos considerar la aplicación del principio de razonabilidad en los procedimientos administrativos.

A modo de ilustración transcribimos los conceptos de un decisorio judicial¹⁷.

*“El debido proceso legal sustantivo, actúa como patrón o estándar axiológico de **razonabilidad**, criterio al que recurre la Corte Suprema argentina como balanza de conveniencia, ‘balance of convenience rule’, siguiendo la fórmula de la Corte de EEUU, en su concepción elaborada a través de la jurisprudencia marcada señeramente por ‘Marbury vs. Madison’.*

*El funcionamiento del **principio de razonabilidad** o en la denominación de Linares debido proceso sustantivo, como se dijo, es un estándar que resulta de aplicación respecto a todos los actos de los poderes del estado, ya sea que provengan del órgano legislativo, ejecutivo o judicial, y sirve para controlar el ejercicio y utilización de los arbitrios por ellos dispuestos.*

¹⁶ “Laboratorios Raffo”, CSJN, 23/6/09.

¹⁷ “Password SA c/Gobierno de la Provincia de Córdoba s/Amparo 489052/36”, Cámara Sexta de Apelaciones Civil y Comercial de Córdoba, 28/12/04.

El debido proceso sustantivo requiere que el contenido material de la limitación sea razonable y no altere los derechos y garantías reglamentarios, y como emanación del **principio de razonabilidad** comprende los criterios de interpretación y aplicación de los contenidos constitucionales, como asimismo los criterios de racionalidad con que deben ser comprendidos los valores magnos.

En el razonamiento de Linares, debe distinguirse el debido proceso sustantivo del debido proceso adjetivo, en cuanto este requiere que todo ciudadano deba ser juzgado penal o civilmente, mediante un procedimiento previamente establecido con antelación al proceso, en el que se asegure los derechos constitucionales, de acusación-demanda, defensa-contestación, prueba y sentencia. Así, el debido proceso adjetivo está consagrado en la prudencia de la Constitución Argentina, por el artículo 18, que refiere a la prohibición de que nadie pueda ser condenado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, ni vulnerada su intimidad, correspondencia epistolar, papeles privados, sin orden de juez competente, principios todos que se aplican en adecuada forma al proceso civil. 'En rigor, el debido proceso adjetivo no es sino un aspecto de aplicación del sustantivo en el procedimiento de defensa judicial de los derechos'.

Juan V. Sola coincide que en la Argentina la idea de razonabilidad se asocia con la del debido proceso sustantivo, '...principio material o de contenido que viene a exigir a las leyes un contenido razonable, es decir, opuesto a lo arbitrario'. Empero, **el autor distingue entre el control de razonabilidad y el de legitimidad, expresando que aquel es una modalidad de este, que comprende además el examen de los actos discrecionales de los agentes públicos.**

Procede respecto de: poderes impositivos (**fin público del tributo, igualdad de imposición y categorías, no confiscatoriedad, garantía de justicia en la imposición y en el procedimiento tributario**); poderes de policía (**interés público de la regulación, licitud, no vulneración de los derechos constitucionales**), en esta materia es donde la regla de la racionalidad es decisiva y se encuentran la generalidad de los supuestos del control de constitucionalidad; poderes de control de los servicios públicos (facultades de las empresas, tarifas según rendimiento equitativo, etc.); poderes de regulación de actividades de interés público; poderes de regulación en la legislación social".

En este fallo reseñado, no quedan dudas de que la razonabilidad es la construcción lógica, que relativa a todas las circunstancias con las que se cuenta, indudablemente solo cabe interpretar una consecuencia que deberá ser la única razón posible más cercana a la realidad de lo acontecido. **No usando arbitrariamente el natural poder con que cuentan los organismos estatales**, a fin que de modo imperfecto, lleguen a una conclusión, o que no cuente o considere el total de las circunstancias, o bien que teniendo todas no se realice el razonamiento lógico que llegue al resultado natural, **podrá lograrse un procedimiento mas cercano a la verdad y ajustado a la normativa vigente, respetando los derechos de los exportadores.**

Adicionalmente, el régimen legal aduanero se relaciona y produce efectos en otras ramas del derecho, como el tributario, cambiario, financiero. Un exceso en el valor aduanero puede generar conflictos en las normas financieras (hipótesis de lavado de dinero). En este sentido, tomando las palabras del Dr. Barreira, *es un deber del Estado procurar disminuir al mínimo de lo posible, las perturbaciones en el ánimo de los ciudadanos, especialmente si ello se debe a la proliferación de regulaciones con exigencias incoherentes. Un comienzo en camino a ese fin es simplificar el concepto de valor; al método más sencillo, rápido y aceptable que se acerque lo más posible al valor de transacción*¹⁸.

En este escenario, se propone que el Estado diseñe un mecanismo de armonización de valores aplicables a las transacciones internacionales de manera de evitar que la aplicación de un valor bajo un régimen jurídico (aduanero / tributario / cambiario / financiero), deje al

18 Mesa redonda: "Desafíos actuales del derecho aduanero. Fragmentación del derecho internacional y su incidencia en la valoración de las mercaderías", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Errepar, 2015.

descubierto a los particulares con la posibilidad de la aplicación de regímenes penales. Desde ya, este mecanismo debería estar basado en la aplicación de los valores reales de transacción.

Desde otra esfera, la aplicación del “valor real”, tiene basamento en el estado actual de los negocios donde la tecnología cumple un factor preponderante, y produce un escenario de total disparidad en la calidad de las mercaderías, por su funcionalidad y materialidad.

El propio Estado Argentino está promoviendo la actividad emprendedora en tecnología, así como implementando medidas para mejorar la competitividad de las empresas. La permanencia del método actual de “valoración teórica”, seguirá generando conflictos entre la DGA y los particulares –atentando contra la competitividad buscada–.

Las empresas se están adaptando a las condiciones de la “nueva economía” –mayor incidencia de la tecnología/big data/economía colaborativa, etc.–, pasando a ser empresas de tecnología que monetizan con la venta de productos. La comparabilidad de valores entre mercaderías se transformará en una tarea que estará influenciada por la subjetividad y arbitrariedad.

En este escenario, entendemos que las normas aduaneras deben adoptar como patrón de valoración de exportaciones el *valor real de transacción*; ya que, incluso, países de la región han adoptado este criterio¹⁹.

En este sentido, entendemos que deberían modificarse los artículos 945, 946, 947 y 948, de forma tal que se incorpore la metodología establecida para valorar las importaciones de mercaderías –*Acuerdo para la aplicación del artículo VII del GATT*–, a las operaciones de exportación.

19 República Oriental del Uruguay, ley 19.149 (BO: 11/11/13) y decreto 32/014 (BO: 19/2/14).

INTERESES RESARCITORIOS QUE PERCIBE EL ESTADO EN CASO DE MORA DE LOS PARTICULARES, Y LOS RECONOCIDOS A LOS ADMINISTRADOS EN PROCEDIMIENTOS DE REPETICIÓN

*Marina Larsen
Yanina Rodríguez*

I. INTRODUCCIÓN

La existencia en nuestro Ordenamiento de una tasa de interés resarcitorio diferenciada según que el acreedor sea el Fisco o el particular, ha llevado a plantear la necesidad de realizar una reforma en el Código Aduanero (en adelante, CA). En ese sentido, se ha planteado la posibilidad de realizar una modificación en el artículo 812 referido a los intereses que debe abonar el servicio aduanero en los casos de repeticiones por tributos percibidos en forma indebida

El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance que dicho artículo tiene en la actualidad, así como las posibles reformas que podrían conducir a una situación más equitativa preservando los derechos fundamentales de los administrados.

Antes de adentrarnos en dicho análisis haremos un repaso sobre el concepto y la naturaleza de los intereses resarcitorios, así como también sobre la situación de desigualdad que existe en la actualidad y las consecuencias que ello genera.

II. NATURALEZA JURÍDICA DE INTERESES RESARCITORIOS

Tanto en la doctrina como en la jurisprudencia se ha discutido acerca de la naturaleza de los intereses resarcitorios. Por un lado, algunos sostienen que presentan naturaleza penal, siéndoles aplicables los principios de esta rama del derecho; mientras que otros postulan que tienen como propósito indemnizar el daño o perjuicio ocasionado por el incumplimiento de una obligación en el tiempo convenido, por lo tanto, su naturaleza es meramente reparadora y no penal.

La Dra. Catalina García Vizcaíno sostiene que “*los intereses resarcitorios son accesorios de naturaleza indemnizatoria que se devengan por la falta de pago en término de los tributos y pagos a cuenta, a diferencia de los intereses punitivos, que proceden cuando es necesario recurrir a la vía judicial para que los organismos recaudadores efectivicen sus créditos y multas ejecutoriados*”¹.

Otros autores, como el Dr. Horacio García Belsunce, entienden que los intereses resarcitorios participan, juntamente con los intereses punitivos, multas compensatorias o menores, de las características de sanciones por contravenciones tributarias².

Nuestra Corte Suprema de Justicia Nacional ha dicho, en tanto, que el interés no constituye una pena en el sentido constitucional, sino una sanción de carácter puramente civil equiparada al resarcimiento de daños y perjuicios por incumplimiento de una obligación³.

III. LOS INTERESES RESARCITORIOS EN EL ÁMBITO DEL DERECHO ADUANERO

Como expusimos precedentemente, en el ámbito del Derecho Aduanero existe una gran desigualdad entre los intereses que deben pagar los administrados por las liquidaciones que practica la Aduana, y los intereses que perciben en calidad de repetición por los tributos pagados indebidamente.

A continuación, analizaremos ambos casos y las consecuencias que ello conlleva.

a) Intereses resarcitorios que debe abonar el administrado al servicio aduanero

El Código Aduanero, en su artículo 794, establece que a partir del vencimiento del plazo “...*el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado en dicho plazo, incluida en su caso la actualización respectiva... siendo el interés aplicable el que surja de la tasa fijada con carácter general por la Secretaría de Estado de Hacienda, la que... no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiére el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales...*”.

Conforme surge de dicho artículo, el legislador delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de determinar la tasa de interés, fijando un límite en relación la tasa del Banco de la Nación Argentina, y en cumplimiento de dicha norma el Ministerio de Economía fue dictando diversas resoluciones con el fin de lograr establecerla.

Actualmente, por la modificación dispuesta en la resolución 841/10 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, la alícuota para este tipo de interés asciende al 3% mensual (36% anual).

Como puede observarse, se trata de una tasa de interés superior a la tasa del mercado, pero además –*como veremos más adelante*– está muy por encima de la tasa de interés que debe abonar el servicio aduanero cuando se encuentra en calidad de deudor frente a los administrados.

En cuanto a la determinación del tributo –sobre el cual se calcularán los intereses–, la ley 23.905, sancionada el 16 de febrero de 1991, en el artículo 20 dispuso que la liquidación de los derechos de importación y exportación debe realizarse en moneda extranjera, y su cancelación en dólares estadounidenses o en moneda nacional; en este último caso, la conversión a la moneda nacional debe realizarse utilizando el tipo de cambio del día anterior al del pago.

1 *Derecho Tributario*, T. I, Parte general, Depalma, Buenos Aires, 1996, pág. 366.

2 García Belsunce, Horacio, *Derecho Tributario Penal*, Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 78.

3 Carlos María Folco, *Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura*, Rubinzal Culzoni.

Al respecto cabe tener en cuenta que con posterioridad a dicha ley, se dictó la ley 23.928 que prohibió –a partir del 1 de abril de 1991– la actualización monetaria, disponiendo en su artículo 7: *“En ningún caso se admitirá la actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor”*.

No obstante ello, la Administración Fiscal de Ingresos Públicos, por medio de la resolución general AFIP 3271/12 estableció que los intereses deben aplicarse sobre las deudas originarias en dólares estadounidenses actualizadas a pesos moneda nacional a la fecha de pago, mediante el tipo de cambio vigente al día anterior al del pago.

Conforme surge claramente del texto de la norma, el procedimiento reglado para determinar los tributos genera un efecto prohibido por la ley 23.928, puesto que el cálculo de la deuda a la fecha de pago, a un tipo de cambio distinto del vigente a la fecha de origen, implica en sí mismo una actualización.

Sin perjuicio de que la jurisprudencia ha entendido lo contrario, no puede desconocerse que el Fisco recurre a una forma de actualización, y como se expuso anteriormente, esta se encuentra expresamente prohibida. A todo evento, cabe aclarar que de entenderse válido lo dispuesto por la resolución general AFIP 3271/12, el mismo criterio debiera aplicarse para ambas partes cuando resultan acreedoras, lo contrario implica permitir un enriquecimiento ilícito en favor del Estado en perjuicio del derecho de propiedad de los administrados.

Al liquidar los tributos de esa forma, el Fisco no solo está violentando la prohibición de actualizar las deudas, sino que además no se asegura que la tasa efectiva no viole el límite fijado por el CA respecto de la tasa del Banco de la Nación Argentina, puesto que estará atada a las fluctuaciones de la moneda.

Si bien frente a los reclamos efectuados, la justicia ha desconocido que se trate de una actualización, algunos Jueces de la Cámara en lo Contencioso-Administrativo Federal se han pronunciado a favor de considerar los intereses aplicados por la Aduana como abusivos.

Así como señaló Biblioni: *“Concretamente, los Jueces de Cámara de la Sala V al analizar la causa 28208 A, han sentenciado que los intereses deben recalcularse con una tasa del 1% mensual sobre el capital adeudado en dólares estadounidenses convirtiéndolos recién a moneda nacional utilizando el tipo de cambio vigente al día anterior al pago, y al tratar la ilegalidad de la actualización encubierta producida por la aplicación del segundo párrafo del artículo 20 la ley 23.905 solicitada por la actora por considerar que produce ‘un efecto repotenciador de las deudas por tributos aduaneros, mecanismo que se encuentra prohibido por las leyes 23.928, 24.073 y 25.561’ desestiman tal pretensión por considerar aplicable lo resuelto en la causa ‘Volkswagen Argentina SA c/DGA (TF 22179-A)’*, medida errónea a mi criterio por los motivos expuestos en este trabajo, ampliamente tratados en el artículo de mi autoría ya citado titulado *‘La confiscatoriedad de las liquidaciones tributarias aduaneras’*...

Al expedirse sobre los intereses aplicados por la resolución general AFIP 3271/12 los Jueces manifiestan que las tasas utilizadas conducen a un resultado excesivo, derivando en un enriquecimiento sin causa para el acreedor al apartarse palmariamente del importe total de los intereses que hubiera devengado esa misma deuda considerada en dólares estadounidenses, admitiendo el agravio formulado y ordenando que se practique una nueva liquidación aplicando la tasa de interés correspondiente a las obligaciones en dólares previstas en la resolución ME 21/91 (1% mensual).

Para los Jueces de la Sala I, en cambio, compartiendo el dictamen previo del Fiscal coadyuvante que alega que la actora no cuestionó la moneda en que habían sido liquidados los derechos de exportación ni tampoco la normativa en virtud de la cual el Fisco procedió de esa manera, ni ante el Tribunal Fiscal de la Nación, manifiestan que no consideran pertinente su pretensión de disponer la conversión de los dólares estadounidenses a la fecha del registro de los Permisos de Embarque (tal como lo establece el artículo 728 de la ley 22.415) porque de así hacerlo implicaría *‘desconocer los efectos de actos administrativos que se encuentran firmes’* declarando entonces inoficioso el planteo de inconstitucionalidad del artículo 20 de la ley 23.905. Al referirse a los intereses efectúan un análisis de la resolución general AFIP 3271/12, del artículo 794 de la ley 22.415 (intereses) y de la liquidación efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación afirmando que *‘no parece que la liquidación practicada por el Tribunal Fiscal*

se ajuste a lo previsto en el artículo 1, inciso b), de la resolución general 3271/12 en tanto los intereses se han calculado sobre el capital adeudado en dólares' cuando la norma prevé que deben ser calculados sobre el capital adeudado en pesos hasta la fecha de su pago, entendiendo que estando fuera de discusión que el capital de la deuda en dólares debe convertirse a pesos al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, y que al solo efecto del cálculo de los intereses 'corresponde convertir el capital de la deuda a pesos tomando en cuenta el tipo de cambio vigente a la fecha de su devengamiento para aplicar sobre dicho monto y hasta la fecha de pago, la tasa prevista en la normativa, resultando a su criterio la interpretación que se propicia compatible con la pauta del artículo 794'.

En síntesis, para los Jueces de la Sala V los intereses deben calcularse a una tasa del 1% mensual sobre el valor en dólares de la deuda, convirtiéndose tanto capital e interés a moneda nacional utilizando el tipo de cambio vigente para el día anterior al pago, mientras que para los Jueces de la Sala I deben calcularse a la tasa establecida por el Ministerio de Economía (3% mensual) aplicándola al capital originario en pesos surgido de convertir los dólares estadounidenses de la deuda a pesos utilizando el tipo de cambio vigente a la fecha del registro del Permiso de embarque”⁴.

b) Intereses resarcitorios que debe abonar el servicio aduanero cuando resulta deudor en la relación jurídico-aduanera

Al servicio aduanero le corresponde abonar intereses resarcitorios cuando existe un crédito que posee el contribuyente por haber pagado indebidamente un tributo aduanero –sea espontánea o compulsivamente.

Así, el artículo 811 del CA establece: “*En los supuestos en que se reclamare la devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos, ya fuera que el pago se hubiere efectuado espontáneamente o a requerimiento del servicio aduanero, los intereses se devengarán desde la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición, hasta el momento de su pago*”.

Con respecto a la tasa de interés aplicable en este supuesto, según surge del artículo 812 del CA, debe fijársela “de conformidad” con lo dispuesto en el artículo 794 (referida a los intereses que debe pagar el administrado).

En un principio, la aplicación de este último artículo no suscitó inconvenientes, puesto que el Ministerio fijaba la tasa de interés a la que se refiere el artículo 794 y esta se aplicaba para el artículo 812. Sin embargo, a partir de la resolución 360/96, la Secretaría de Hacienda estableció una tasa del 3% mensual (36% anual) para el artículo 794 y el 0,5% mensual (6% anual) para los artículos 811 y 838 del Código Aduanero, generando una desigualdad del 600% según se encuentre el Fisco en calidad de acreedor o deudor, que subsiste hasta hoy (en que rige para el caso de la resolución 314/04 del Ministerio de Economía y Producción).

Así, el establecimiento de una brecha tan grande entre ambas tasas y los evidentes perjuicios patrimoniales que esto genera en los contribuyentes, ha generado la necesidad de realizar un análisis sobre el alcance de las facultades que posee el Ministerio de Economía para fijar las mismas, de acuerdo con el texto de las normas que contienen la delegación.

Lo cierto es que –más allá de la desproporción entre las alícuotas vigentes–, no puede desconocerse que una alícuota fijada en 0,5% mensual no resulta razonable, puesto que se ve desnaturalizado el propio fin de los intereses resarcitorios.

En tal sentido, como puede observarse, dicha tasa no solo se encuentra por debajo de la tasa del mercado, sino que además es inferior a la inflación de los últimos años (por caso, en 2016, fue del 40,3%). Como consecuencia de ello, el fin del interés resarcitorio se ve desnaturalizado, puesto que el administrado no recibe una razonable compensación por la indisponibilidad del capital.

4 Biblióni, Mario, “Fallo contra intereses usurarios cobrados por Aduana en deudas tributarias liquidadas de acuerdo a la resolución general 3271/12”, artículo publicado en diario El Cronista, el 8/5/17.

IV. ANÁLISIS DEL ALCANCE DEL ARTÍCULO 812 DEL CÓDIGO ADUANERO. PERSPECTIVAS DE REFORMA

Como consecuencia de lo expuesto anteriormente, los administrados sufren un doble perjuicio:

- Por un lado *–a diferencia de lo que ocurre con los créditos que tienen contra el Estado–*, los intereses por las deudas tributarias contraídas con este se calculan sobre montos actualizados.
- Y por otro lado, la tasa de interés que perciben por dichos créditos es sustancialmente inferior a la que cobra el servicio aduanero.

Como ya adelantamos, esto ha llevado a plantear la necesidad de realizar una modificación en el ordenamiento vigente, con el fin de preservar los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Con respecto a la tasa de interés, puntualmente se ha cuestionado el alcance que debe darse a la remisión efectuada en el artículo 812, en cuanto establece que la tasa de interés debe ser ‘de conformidad’ con lo previsto en el artículo 794.

Mientras algunos sostienen que dicha remisión implica que la tasa debe ser la misma en ambos casos, otra postura sostiene que debe ser entendida en cuanto a que la tasa debe ser fijada por la Secretaría de Hacienda.

Nuestro Más Alto Tribunal se ha enmarcado en esta última postura, avalando el establecimiento de tasas diferenciadas. Al respecto ha dicho:

“Esta Corte ha establecido en el precedente ‘Arcana’ (Fallos: 308:283) que lo atinente a la mora de los particulares en el pago de tributos, y la repetición por parte de ellos de las sumas abonadas en tal concepto, son situaciones de diversa índole, ya que en la primera –a diferencia de lo que ocurre con los reclamos de repetición– se encuentra comprometido el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que –por otra parte– no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda (confr., en análogo sentido, Fallos: 316:42, considerando 3)”.

Alega la Corte que en las acciones de repetición no concurren las razones de interés general que justifiquen la elevación de las tasas más allá de lo normal, con lo que no existiría motivo *“para que los intereses superen los niveles comúnmente admitidos como razonable compensación por la indisponibilidad del capital”*⁵.

Ante ello, cabe destacar lo expuesto en el Código Aduanero Comentado en cuanto a que *“... los derechos de aduana tienen carácter extrafiscal, por lo que el fundamento de diferenciar los niveles de las tasas de interés sustentados en la necesidad de subvenir a los servicios públicos, no serían de aplicación a los tributos que, como los aduaneros, tiene por función primordial la regulación del comercio exterior”*⁶.

Por nuestra parte, entendemos que si bien la primera interpretación de la norma debe ceñirse a la letra de la ley, es necesario tener en cuenta la totalidad del ordenamiento y principios constitucionales.

Al respecto, la Corte ha dicho *“...Es principio básico de la hermenéutica atender en la interpretación de las leyes, al contexto general de ellas y a los fines que las informan, no debiendo prescindirse de las consecuencias que se derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el sistema en que está engarzada la norma”* (Fallos: 331:1262).

5 Fallos: 323:3412.

6 Cotter, Juan Patricio (coordinador), *Código Aduanero Comentado*, 1ª ed., 2011, Abeledo Perrot, págs. 923 y 924.

Ahora bien, en este caso, la existencia de posturas tan disímiles evidencia que el sentido de la norma no surge claro del propio texto, por lo que resulta necesario acudir a la intención del legislador y al fin que quiso darle, teniendo en cuenta el contexto actual.

En este sentido, nos parece oportuno citar lo expuesto en los votos (minoritarios) de los Jueces Di Sarli y Fernández de la Puente, en un plenario⁷ del Tribunal Fiscal de la Nación.

Dichos jueces han sostenido que:

“...la remisión expresa que contiene el artículo 812 no puede sino ser entendida ‘in totum’ a la norma que remite, ya que ninguna distinción contiene aquella norma. Esta interpretación, coincide como se señaló, con el criterio administrativo que desde la entrada en vigencia del Código Aduanero se vino aplicando de manera uniforme. Es de interés hacer mención a la opinión que al respecto han emitido algunos de los redactores del Código Aduanero, quienes al comentar el artículo 812 señalan que en virtud de la remisión contenida en el texto, la tasa de interés que devengan los créditos de los administrados por importes que se les deban devolver por haber sido pagados indebidamente en concepto de tributos es la misma que devengan los créditos del Fisco por importes adeudados por los administrados en concepto de tributos (Alsina, Basaldúa y Cotter Moine, ‘Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias’, Abeledo Perrot, T. VI, pág. 235) (voto de Di Sarli)” (el resaltado nos pertenece).

Por su parte, la Dra. Fernández de la Puente ha expuesto acertadamente: *“la remisión expresa que efectúa el artículo 812 (al artículo 794) debe ser forzosamente entendida integralmente, es decir que no puede considerarse solo en referencia al máximo de la tasa (máximo al que alude la última parte del artículo 794), sino, concreta y especialmente, en referencia a ‘la misma tasa’ (conf.: Alsina, Basaldúa, Cotter Moine, ‘Código Aduanero. Comentarios...’, Ed. Abeledo Perrot, comentario al artículo 812, T. VI, pág. 235), no solo, y precisamente por la lógica igualdad a tal efecto (aunque el aspecto ‘igualdad’, en particular, como se vio quedó fuera de la consideración de este Tribunal), sino hasta literalmente, y porque es razonable que si el legislador hubiera tenido la intención de ‘independizar’ esta tasa de la tasa de los créditos por tributos (artículo 794), le habría bastado, simplemente, con expresar (en el artículo 812) ‘...la tasa que fijare la Secretaría de Hacienda’, sin referencia alguna al artículo 794”*.

A nuestro juicio, atento a que la postura contraria ha llevado a violentar principios y derechos fundamentales de nuestro ordenamiento, como el derecho de propiedad y el principio de razonabilidad –evidentemente, resultado no querido por el legislador– y teniendo en cuenta la opinión de los propios redactores del CA –tal como expuso en su voto Di Sarli– parecería que la interpretación dada por los magistrados resulta ser la que más se armoniza con las reglas constitucionales.

Sin perjuicio de ello, entendemos que la solución más justa para poner fin a la situación de inequidad actual, sería que se lleve a cabo una modificación en la normativa vigente de manera de limitar definitivamente la actuación de la Administración.

V. CONCLUSIÓN

De lo expuesto hasta aquí, surge claramente que el ordenamiento vigente ha llevado a una situación de inequidad, en grave perjuicio de los administrados.

Otro factor importante a destacar es el tiempo que demoran los procesos debido a la estructura del sistema de discusión administrativo-judicial, lo cual termina beneficiando al Fisco y afectando el derecho de defensa de los administrados, puesto que habida cuenta de la desproporción que existe entre las tasas en cuestión (muy baja en casos de repetición y exorbitante en los casos de reclamos del servicio aduanero), y la tasa de mercado, muchos contribuyentes desisten del reclamo de sus derechos para terminar allanándose a la pretensión del

⁷ “Telefónica de Argentina SA c/Dirección General de Aduanas s/Recurso de apelación”, sentencia del 11/6/98, Tribunal Fiscal de la Nación.

Fisco, que de esta manera se ve beneficiado por la propia lentitud de su infraestructura para resolver las cuestiones que ante él se presenten.

Una posible solución a la situación descrita sería la implementación de una reforma en el texto del artículo 812 del CA, que permita esclarecer su alcance y otorgar una mayor racionalidad al sistema.

En este sentido, resulta importante destacar la ponencia presentada por la Cámara de Importadores de la República Argentina –en el Tercer Congreso Aduanero, del año 2007–, mediante la cual se propuso establecer un tope en el sentido de que la alícuota de la tasa activa no excediera el 50% de la tasa pasiva. De esta manera, quedando ambas tasas sujetas, se limitaría el avance abusivo del Fisco.

Por nuestra parte, consideramos como otra alternativa posible establecer expresamente en el texto de la ley, que la tasa debe ser la misma que la fijada para el artículo 794. De esta manera ambas partes quedarían obligadas al pago de la misma tasa, que a su vez se encuentra sujeta al límite referido a la tasa que aplica el Banco de la Nación Argentina.

Por último, otra opción –a nuestro juicio más conveniente y que se encuentra en concordancia con la opinión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación– en relación a razonabilidad de fijar tasas distintas para uno u otro supuesto (fallo “Arcana”), sería establecer directamente una relación con la tasa del mercado –por ejemplo que la misma se fije en un determinado nivel por debajo o igual a la que aplica el Banco de la Nación Argentina–.

De esta manera, se estaría evitando la pérdida en el valor adquisitivo de la moneda y se preservaría el derecho de propiedad de los administrados.

Por último, cabe destacar el voto expuesto (en minoría) por el Dr. Casás, recientemente, en el fallo “Ruax, Claudia Inés c/GCBA”, TSJ, del 3/3/17, en el que sostuvo: *“la tasa de interés –en el contexto económico argentino de por lo menos, los últimos 15 años– no retribuye, solamente, la privación del uso y goce del capital por parte de su titular legítimo sino que pretende recomponer, con mayor o menor éxito, la pérdida de poder adquisitivo de la moneda. En este sentido... resulta inadmisibles por contrario a cualquier parámetro de razonabilidad y por afectar el derecho de propiedad de la contribuyente, que el Fisco local pretenda aplicar a la repetición ordenada por el juez de primera instancia una tasa de interés que no preserve mínimamente el valor –en moneda constante– de la suma retenida... Así, se ha señalado que corresponde declarar la inconstitucionalidad de normas que aunque no ostensiblemente incorrectas en su inicio, devienen indefendibles desde el punto de vista constitucional, pues el principio de razonabilidad exige que deba cuidarse especialmente que los preceptos legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso que dure su vigencia en el tiempo, suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo establecido en la Carta Magna (Fallos: 301:319, considerando 6°) (Fallos: 318:676, disidencia del Juez Petracchi). Otra solución colisionaría palmariamente con el reconocimiento del derecho de propiedad en los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional y con lo establecido en el artículo 28 de ese Estatuto Político en cuanto prescribe que los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio. Por lo demás, aunque la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se ha definido terminantemente sobre el punto, cabe traer a colación lo resuelto por el Alto Tribunal in re ‘Alubia SA c/AFIP - Dirección General Impositiva s/Repetición’, expte. A.612.XLIX, sentencia del 4/11/14, en la que dejó firme el pronunciamiento de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta que había declarado la inconstitucionalidad del artículo 4 de la resolución ME 314/04 –que fijó la tasa de interés para las repeticiones de tributos nacionales en 0,5% mensual–, bien que por considerar que el Fisco Nacional no había refutado todos y cada uno de los fundamentos de la sentencia apelada que, centralmente, sostuvo que la tasa citada ‘implicaba un perjuicio económico injustificado para el actor ya que era inferior a las variaciones del índice de precios al consumidor elaborado por el INDEC en el período examinado... los ordenamientos tributarios más avanzados contemplan expresamente, la equivalencia estricta del interés de demora fijado tanto a favor del Fisco... como del contribuyente...’”⁸.*

8 Girardi, Carina, “La repetición tributaria y la tasa de interés”, Diario Tributario, Aduanero y Financiero N° 152, 12/4/17.

Lo expuesto por el Magistrado resulta más que claro y refuerza lo sostenido en relación con la necesidad de llevar adelante una reforma del CA que posibilite sanear la relación Fisco-contribuyente a partir de la consideración del principio de igualdad entre las partes, regente de la relación jurídica tributaria y cuyo alcance es aplicable también a la relación tributaria aduanera.

INTERPRETACIÓN LEGISLATIVA CONFLICTIVA. LINEAMIENTOS GENERALES A TENER EN CUENTA PARA UNA POSIBLE REFORMA

*Ramiro Egüen
Fernando Gabriel Herrera
Nahuel López Garritano*

I. INTRODUCCIÓN

En el marco de las X Jornadas de Derecho Aduanero que se celebran en la AAEF, nos pareció oportuno acercar un tema antiguo pero vigente, como es el de las delegaciones en materia de tributos aduaneros, y a tal fin no hemos agotado la tesitura en la descripción del problema, sino que aventuramos los lineamientos para una posible reforma de ciertos artículos del Código Aduanero –ley 22.415–, a los efectos de prevenir futuros conflictos que devienen entre otras cosas, de la falta de certeza que se desprende del plexo normativo.

Dicho trabajo nace teniendo en cuenta la tensión existente entre los derechos de exportación e importación –dejando ya sentado– que tienen naturaleza tributaria, y que por ende se encuentran vinculados con el principio de reserva de ley y el dinamismo propio del derecho aduanero, por estar este último sometido a continuas fluctuaciones que se presentan en el comercio internacional.

En atención a ello, es sabido que por su complejidad técnica, la naturaleza variable y la necesidad de rápidas respuestas, históricamente ha sido necesario dotar al Poder Ejecutivo de herramientas que permitan adecuar, en forma ágil, los instrumentos estatales de política económica a efectos de que, entre otros objetivos, puedan protegerse la producción local, los precios en el mercado interno o las condiciones de competitividad de nuestros bienes en el exterior¹.

En ese marco de tensión generado entre las atribuciones que le son propias al Poder Legislativo, y las amplias facultades que han sido delegadas al Poder Ejecutivo (ver a modo de

1 “Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/Amparo”, 15/4/14, CSJN, “Como consecuencia de la mayor integración económica y del creciente comercio mundial, es imprescindible que el Estado pueda realizar, de manera oportuna, los ajustes que estime necesarios para conjurar los efectos que pueden tener en nuestro país las crisis financieras internacionales o bien para evitar que decisiones económicas adoptadas en otras naciones puedan repercutir negativamente en el ámbito interno”.

ejemplo las que fueron instrumentadas mediante el artículo 755 del Código Aduanero, entre otras) es donde encuentra motivación este trabajo.

Conforme se verá, los lineamientos que a nuestro entender deben seguir una posible modificación del cuerpo normativo en la referencia a delegaciones contenidas, no son más que aquellos que surgen del análisis de la reforma de la Carta Magna que tuviere lugar en 1994. A este fin se analizará de forma breve la situación anterior y posterior a dicha modificación.

Asimismo, y siempre a los efectos de demostrar de dónde se desprenden los lineamientos que se deberán tener en consideración, abordaremos sucintamente el análisis jurisprudencial de los fallos más relevantes en la materia, los que agruparemos en dos momentos diferentes, teniendo como bisagra la reforma ya citada, para entender cómo el Máximo Tribunal de la Nación se ha expedido, orientando y delimitando las facultades de los poderes del Estado.

II. INTERPRETACIÓN LEGISLATIVA CONFLICTIVA. LINEAMIENTOS GENERALES A TENER EN CUENTA PARA UNA POSIBLE REFORMA

De forma previa y a modo meramente recordatorio, deberá advertirse que “hay delegación de facultades cuando una autoridad investida de un poder determinado hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona, descargándolo sobre ella”².

En ese marco, cabe mencionar que el principio general en materia de delegación está contenido en los artículos 76 y 99, inciso 3³, de la Constitución. El primero, establece que se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo. El segundo, dispone que el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso, emitir disposiciones de carácter legislativo.

Asimismo, dicho artículo 76 nos hace saber que esa delegación está permitida en materias determinadas de “administración” o de “emergencia pública”, con plazo fijado para su ejercicio, y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca por ley⁴.

Que en ese orden, ha sido elocuente que la reforma constitucional de 1994 ha querido restringir la práctica del ejercicio de facultades legislativas por parte del PE, y en virtud de los artículos citados, la modificación fue contundente, no dejando lugar a la duda.

La delegación en materia aduanera no se agota solo en el artículo 755⁵ del Código Aduanero, pero en virtud de su especial relevancia, habida cuenta del precedente “Camaronera Patagónica SA” de la CSJN, será analizado en forma particularizada en el presente trabajo.

En este orden de ideas, se puede apreciar cómo también se ha dotado de facultades reglamentarias al Poder Ejecutivo en la prohibición de carácter no económico a la importación o exportación y en la prohibición de carácter económico a la importación o exportación –artículos 631 y 632–, derechos específicos a la importación –artículo 663–, la facultad de gravar, desgravar o modificar con derechos de importación –artículo 664–, exenciones totales o parciales a los derechos de importación –artículo 667–, aquellos que se refieren al impuesto de equiparación de precios –artículos 673, 680, 684 y 685–, el mentado artículo 755 del párrafo

2 Fallos: 148:430, “Delfino, A. M. y Cía.”, 20/6/27.

3 Patricios, Jorge Argentino, “Las llamadas ‘retenciones’ son en realidad derechos aduaneros aplicables a las exportaciones”, SAIJ, junio de 2008. “El artículo 99, inciso 3, del texto constitucional es claro en cuanto a la imposibilidad del PE de emitir disposiciones de carácter legislativo, y fulmina con la nulidad absoluta e insanable de las normas que se dicten eludiendo esta prohibición. Asimismo, prohíbe también la utilización de los DNU para legislar, entre otras cosas, sobre la materia impositiva”.

4 Badeni, Gregorio, Tratado de Derecho Constitucional, 2ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2006, T. II, pág. 1492.

5 A contrario de lo expuesto, debe citarse a Horacio Arístides Corti, quien en “Análisis crítico de la sentencia de la CSJN en autos ‘Camaronera Patagónica’”, publicado por SAIJ el 5/5/14 sostiene que “el artículo 755 (CA) no constituye estrictamente una legislación delegante, sino una descentralización normativa necesaria en función de la evolución/devenir del comercio internacional/mercado interno; en otros términos, con indispensable e inmediata adaptación a las fluctuaciones/variaciones cíclicas, coyunturales, de la economía nacional e internacional, por lo que las normas dictadas por el PEN, con apoyo en el referido artículo 755 (CA) también parecen encuadrar satisfactoriamente en el artículo 99, inciso 2, CN...”.

anterior, exenciones al pago de los derechos de exportación –artículo 757– y los vinculados con las tasas fijadas por el mismo Código –artículos 768, 770, 771, 774 y 776–, entre otros.

A más de lo antes expuesto, existen delegaciones que no surgen del texto del Código, sino de otras leyes emanadas del Poder Legislativo. Un claro ejemplo de ello es la ley 22.792, mediante la cual se autorizó al Poder Ejecutivo a subdelegar las facultades contenidas en varios de los artículos mencionados en el párrafo anterior, lo que se ha concretado en cabeza del Ministerio de Economía mediante el decreto 2752/91.

Por lo expuesto en primer término y lo que fue interpretado por la Corte Suprema, el plexo constitucional no permitiría en forma alguna las delegaciones expuestas, dado que el Poder Legislativo tiene el poder de imposición, y el Poder Ejecutivo quedará exclusivamente facultado a reglar los pormenores de la obligación.

Desde esta óptica, es esclarecedor el pronunciamiento recaído en autos “Gallo Llorente”⁶ que se analizará en el acápite correspondiente a jurisprudencia del presente trabajo, donde la Cámara de Apelaciones establece con claridad bajo qué condiciones es constitucionalmente válida la delegación contenida en el artículo 755 del Código Aduanero.

Ahora bien, en la medida en que dicho pronunciamiento ha sido efectuado por un tribunal de apelaciones, por cuanto en nuestro caso, el más Alto Tribunal declaró la cuestión abstracta en razón del contexto vigente al momento de arribar la causa para su pronunciamiento, cabe tener en cuenta lo posteriormente citado en “Camaronera Patagónica SA”: “...en el ámbito de los derechos aduaneros, cobra relevancia la doctrina según la cual tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida (Fallos: 246:345 y 328:940)...”⁷.

Habiéndose refrescado estos conceptos previos y con la enunciación del tema efectuada en el punto anterior, corresponde adentrarse en los lineamientos que se deberán tener en cuenta a la hora de una posible reforma de la ley 22.415, a fin de no otorgar una suerte de autorización “en blanco” al Poder Ejecutivo para la fijación tributos aduaneros.

Como punto de partida para una hipotética reforma, para que exista una delegación que recaiga sobre la administración, y esta delegación sea válida desde el punto de vista constitucional, el Poder Legislativo debe establecer los aspectos sustanciales del gravamen y una “clara política legislativa”, omitiendo en los textos las formas vagas.

Entre estos últimos, deberá precisarse, por ejemplo, si la base imponible del derecho de exportación es variable en función de la mercadería objeto del gravamen –*ad valorem*–, o bien si el monto a ingresar en Aduana será un valor específico.

En relación con la base del tributo a ingresar, también deberá prever el Poder Legislativo la alícuota aplicable, estableciendo al menos un rango entre un mínimo y máximo, que sí pueda graduar el Poder Ejecutivo en virtud de una determinada política económica a efectos de que, entre otros objetivos, puedan protegerse la producción local –como se dijo antes–, los precios en el mercado interno o las condiciones de competitividad de nuestros bienes en el exterior.

Estos últimos aspectos **nunca** deberán ser delegados al Poder Ejecutivo, quedando como materia exclusiva del Poder Legislativo.

Asimismo, entendemos que toda delegación debe entonces plasmarse en una ley formal y material, que enuncie concretamente la finalidad que tuvo en miras el legislador –más allá de la enunciación genérica del CA– y los supuestos claros que “activarán” la posibilidad de que

6 “Gallo Llorente, Santiago Emilio y otro c/Estado Nacional - Ministerio de Economía - Resolución 125/08 (decreto 2752/91) s/Amparo ley 16.986”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 23/9/08.

7 “Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/Amparo”, 15/4/14, CSJN, considerando 10º, voto de la mayoría.

el PE aplique los parámetros definidos dentro de los límites ya establecidos por el Congreso (alícuotas, etc.).

Además de ello, toda delegación que recaiga en el PE deberá contemplar un plazo de vigencia; vencido este y no prorrogado, hace perder la facultad que fue delegada por ley. En este punto, deberá aclararse que resulta de toda obviedad que el órgano legislativo que sancionó la ley delegante, también podrá sancionar una nueva ley que la derogue y haga perder los efectos de la delegación antes del vencimiento del plazo establecido.

Por otra parte, entendemos que no es deseable que exista una subdelegación, es decir, una delegación del Presidente en cabeza de sus ministros, que si bien son los que llevan adelante cuestiones técnicas con mayor especificidad, no son los facultados para obrar en razón de la delegación efectuada, excepto que la ley delegante lo indique concretamente, para lo cual habrá de adoptarse una interpretación restrictiva, en consonancia con el principio de reserva de ley.

Debe tomarse como ejemplo –negativo en este caso– al artículo 755 del Código, en cuanto brinda amplias facultades, sin establecer los requisitos esenciales y solo estableciendo finalidades, tales como: a) asegurar un adecuado ingreso para el trabajo nacional o eliminar, disminuir o impedir la desocupación; b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior; c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales; d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno; e) atender las necesidades de las finanzas públicas. El desarrollo pormenorizado de sus implicancias puede vislumbrarse en el acápite correspondiente a jurisprudencia del presente trabajo.

A modo de síntesis, y con los parámetros enunciados, entendemos que lo conveniente es que el Poder Ejecutivo solo pueda reglar los pormenores o detalles establecidos en la ley delegante, durante el plazo en ella previsto, y en la medida que la reglamentación resultante no sea contraria al espíritu del legislador.

III. LA CUESTIÓN EN LA JURISPRUDENCIA

El análisis respecto de la validez constitucional de la delegación recae en última instancia en la Corte Suprema de Justicia de la Nación como intérprete máximo de la Constitución.

En este orden de ideas, es del caso analizar entonces la evolución desarrollada en la materia, a fin de extraer las ideas rectoras y sin perder de vista la sustancial reforma Constitucional de 1994 con cambios en la redacción expresa de la materia en análisis.

III.A. Aspectos anteriores a la reforma constitucional

La CSJN, con anterioridad a la reforma, ha permitido delegaciones legislativas en materia de poder de policía y contravenciones; así en “Delfino”⁸, “Prattico”⁹, entre otros, pero con las limitaciones que expone el Máximo Tribunal.

Luego de la reforma constitucional y la incorporación de la indelegabilidad de ciertas materias en virtud del principio de reserva de ley (artículos 76 y 99, inciso 3, de la CN), la Corte ha acompañado tal tesitura.

No obstante lo expuesto, se debe remarcar que aun cierta jurisprudencia de la CSJN referida a períodos anteriores a 1994 (“Video Club Dreams”), recepta la indelegabilidad en materia tributaria.

8 Fallos: 148:430.

9 Fallos: 246:345.

Por lo que no puede confundirse el intérprete pretendiendo la aplicación ultraactiva de criterios expuestos en el marco de un contexto diverso.

Por ello, los pronunciamientos de la CSJN en autos “Propulsora Siderúrgica SAIC”¹⁰, en torno a la legitimidad de la delegación de “atribuciones libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo”, o bien aquellos recaídos en los precedentes “Laboratorios Anodia”, “Conevial SA Comercial”, “Case SA”, entre otros, deben leerse en su contexto y no pretenderse su aplicación en la actualidad, habida cuenta del claro valladar constitucional.

Recordemos la importante doctrina que emana de “SA Laboratorios Anodia c/Nación Argentina”¹¹, que versa sobre retenciones a las exportaciones. El Alto Tribunal, con cita del precedente “Delfino”, reiteró que el Congreso no puede delegar en el PEN, o en departamento alguno de la administración, las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos por la Constitución Nacional. Agregaron que no existe delegación, salvo que una autoridad, investida de un poder determinado haga pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona, descargándolo sobre ella. Sin embargo, revocaron el fallo de la Cámara Federal y admitieron la constitucionalidad del decreto 11.917/58, el cual –por medio de una delegación dada por el decreto ley 5168/58– había establecido recargos en los derechos de exportación e importación en forma temporaria y retenciones a las exportaciones de hasta el 25% del valor de los productos, sin mediar para ello la autorización de la Comisión de Aranceles instituida por el citado decreto ley. Consideraron al decreto 11.917/58 como mera reglamentación del decreto ley 5168/58.

Todo lo expuesto, tomando como base tres precedentes de la Corte de los Estados Unidos: “Field vs. Clark”, del año 1892, en el cual aquella Corte declaró la constitucionalidad de la Ley de Aranceles de 1890, que autorizaba al Poder Ejecutivo a suspender la libre importación de una serie de mercaderías “durante el tiempo que el presidente estimara justo” cuando otros países imponían derechos sobre productos agrícolas de los Estados Unidos que el mismo Poder Ejecutivo estimara inequitativos o injustos. En segundo lugar, el precedente “J. W. Hampton Junior & Co. vs. United States” (1928), en el cual, ante el cuestionamiento de la Ley de Aranceles de 1922, que facultaba al Poder Ejecutivo a aumentar o disminuir los derechos de importación de manera que reflejaran las diferencias de los costos de producción en los Estados Unidos y en el extranjero (costos de producción que, a su vez, eran determinados por el Poder Ejecutivo), avaló dicha delegación. Y, por último, el caso “Norwegian Nitrogen Products Co. vs. United States” (1933) en el que se sostuvo que las funciones de la comisión de aranceles y del Poder Ejecutivo, consistentes en modificar las tarifas arancelarias para ajustarlas a las nuevas condiciones, eran compatibles con la Constitución.

III.B. La interpretación a la luz de la reforma constitucional

Con posterioridad al año 1994, la CSJN ha expresado en “Selcro”: “Que de la reiterada doctrina precedentemente reseñada surge con nitidez que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo”¹².

En este precedente, la Cámara hizo lugar a una acción de amparo y declaró la inconstitucionalidad del segundo párrafo del artículo 59 de la ley 25.237 en cuanto delegó en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de establecer los valores para determinar las tasas a percibir por la Inspección General de Justicia. La demandada interpuso recurso extraordinario. La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó la sentencia.

Del dictamen del Procurador surge que el primer principio fundamental del derecho tributario es el principio de legalidad. Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan

10 “Propulsora Siderúrgica SA c/FN (DGI) s/Repetición”, Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 18/2/93.

11 Fallos: 270-42, del 13/2/68.

12 Fallos: 326:4251.

en el artículo 4 y, según el artículo 52, corresponde a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones.

En el fallo “Luisa Spak de Kupchick y otro c/ Banco Central de Argentina”¹³, la Corte estableció que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas, y ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del estado investido en tales atribuciones. El PE tiene vedado establecer tributos aun por la vía extraordinaria de decretos de necesidad y urgencia toda vez que el artículo 99, inciso 3, CN, prohíbe emitir este tipo de disposiciones cuando se trate de materia tributaria.

La delegación realizada en la jefatura de gabinete de ministros es inadmisibles, porque no se estableció en ley alguna la alícuota aplicable. Debe ser la ley la que establezca el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir ese monto. La ley debe contener la base de medición o base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación y la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos, como también la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el quantum de la obligación tributaria.

Luego de “Selcro”, se definen con claridad las exigencias constitucionales de la ley delegante y del decreto delegado.

En este sentido, en la causa “Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/EN - PEN s/Amparo”, del 4/11/08, consistente en una acción de amparo promovida por el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, motivada por el decreto 1204/01 que pretendía relevar a los abogados del Estado de la obligación de inscribirse en la matrícula que la ley 23.187 pone a cargo del Colegio y de pagar el derecho fijo, la Corte establece en su considerando 9º: *“Con un lenguaje firme y explícito la Constitución Nacional prohíbe al Presidente de la República, como regla general, emitir ‘disposiciones de carácter legislativo’, sea a iniciativa propia (artículo 99.3, segundo párrafo), sea por virtud de la delegación que, en su favor, haga el Congreso (artículo 76, primera parte). Ambas cláusulas establecen también, luego de formular el principio, las condiciones o límites bajo los cuales ha de operar el caso excepcional en que el Presidente se encuentra habilitado para dictar decretos legislativos que, según sea, se denominan ‘decretos de necesidad y urgencia’ o ‘decretos que ejercen facultades delegadas’ (artículo 100, incisos 13 y 12, respectivamente)”*.

En lo que se refiere a los decretos dictados en uso de facultades delegadas, el artículo 76 de la Constitución Nacional **establece tres requisitos básicos: 1) que se limiten a “materias determinadas de administración o emergencia pública”; 2) que se dicten dentro del plazo fijado para su ejercicio, y 3) que se mantengan “dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca”**. El artículo 100, inciso 12, **añade un cuarto requisito, a saber, que los decretos así dictados sean refrendados por el jefe de gabinete de ministros y sometidos al control de la Comisión Bicameral Permanente del Congreso de la Nación**.

La letra del texto constitucional (artículos 99, inciso 3, y 76) refleja sin ambigüedades la decisión que tomó la Convención Constituyente de 1994 de, por una parte, mantener el principio general contrario al ejercicio de facultades legislativas por el Presidente como una práctica normal y, por la otra, introducir mayores precisiones sobre las condiciones excepcionales en que ello sí puede tener lugar. La definición de la regla general y de los casos excepcionales en el mismo texto constitucional, así como el procedimiento que finalmente se adoptó para asegurar el adecuado funcionamiento de ambos, es el correlato de dos objetivos básicos que rigieron la deliberación constituyente: la atenuación del presidencialismo y la mayor eficacia en el funcionamiento del “gobierno federal”.

13 Fallos: 321:366.

En el año 1994 la Corte tiene oportunidad de expedirse en el precedente “Café La Virginia SA”. Una sociedad importadora-exportadora solicitó la repetición de lo pagado por derechos de importación y la devolución de lo abonado en concepto de gravamen con destino al Fondo Nacional de Promoción de Exportaciones según ley 23.101, por la introducción de café crudo en grano originario de Brasil. La Cámara revocó parcialmente lo resuelto por el Tribunal Fiscal e hizo lugar a lo peticionado, ordenando la devolución de lo abonado en concepto de derechos para la mercadería mencionada con fundamento en un Acuerdo suscripto por los representantes de la República Argentina y del Brasil. En cambio, confirmó la decisión del anterior en lo atinente al gravamen pagado con destino al Fondo aludido por cuanto el tributo había sido creado por una ley formal de igual jerarquía que el Tratado. Contra lo así resuelto ambas partes se agravieron deduciendo apelación federal. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por mayoría, ordenó la devolución a la actora de lo abonado también en concepto de gravamen con destino al Fondo Ley 23.101.

Sostuvo al respecto que la delegación, aun aquella efectuada por el Congreso Nacional, no puede nunca implicar la vulneración de un tratado internacional, en los siguientes términos: *“Que es indudable que la facultad de imponer gravámenes y contribuciones corresponde al Congreso de la Nación (artículos 17 y 52, Constitución Nacional) y que este principio de legalidad fiscal determina que el poder administrador no pueda recaudar ninguna contribución que no haya sido creada por acto legislativo formal. Sin embargo, se acepta que el legislador confiera cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de reglar pormenores de la obligación tributaria, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida (doctrina de Fallos: 270:42, 304:1898, 306:788, entre otros). Esta delegación impropia se concreta en el artículo 664 de la ley 22.415 que autoriza al Poder Ejecutivo al ejercicio de facultades delegadas dentro de la orientación prefijada por la ley”*.

Asimismo ha agregado: *“...Que lo anterior significa que es irrelevante discutir el alcance de la limitación contenida en el artículo 665 del Código Aduanero pues es un principio implícito que todas las facultades que delega el legislador deberán ejercerse ‘respetando los convenios internacionales vigentes’. Visto desde otra óptica, la participación del Congreso en el acto complejo federal que culmina con la aprobación y ratificación de un tratado (artículos 75, inciso 22, y 99, inciso 11, Ley Fundamental), comporta siempre la existencia de una directiva política que queda incorporada en todo acto de delegación y en el ejercicio de la facultad delegada”*.

Por otra parte, cabe mencionar en este punto la causa “Gallo Llorente”¹⁴, de notable importancia para el presente trabajo, en el cual un propietario y productor agrícola interpuso acción de amparo en defensa de sus derechos.

En primera instancia se declaró la inconstitucionalidad de las resoluciones del Ministerio de Economía 125/08 y 64/08, así como de las normas que pretendían sustentar la delegación allí ejercida (artículo 755 del CA y artículo 1 del decreto 2752/91), sosteniendo en dicho pronunciamiento que *“las retenciones que establecen violan el principio de legalidad en materia tributaria dado que ellas no se limitaron a modificar la alícuota de los derechos de exportación, sino que rediseñaron la estructura del tributo”*.

Asimismo, sosteniendo el pronunciamiento en cuestión, la judicante, citando el precedente “Selcro”, ha expresado en el considerando 4º que *“las retenciones no resisten el análisis de constitucionalidad de cara al principio de legalidad y/o reserva legal, ya que la delegación genérica prevista en el artículo 755 del Código Aduanero y la subdelegación instrumentada por el decreto 2752/91 no cumplieron con las exigencias del artículo 76 de la Constitución Nacional”*. Aclarando que aun cuando se admitiere la posibilidad de que el Congreso pueda delegar facultades tributarias en situaciones de emergencia pública, lo cierto es que tal delegación solo podría recaer en el Poder Ejecutivo, que ejerce el Presidente de la Nación.

Enseña la Juez *a quo* que el artículo 755 del Código Aduanero no fijó bases ni límites, no estableció una política legislativa clara para el ejercicio de la atribución conferida y tampoco

14 “Gallo Llorente, Santiago Emilio y otro c/Estado Nacional - Ministerio de Economía - Resolución 125/08 (decreto 2752/91) s/Amparo ley 16.986”, fallo del 5/6/08, cita: MJ-JU-M-26124-AR | MJJ26124.

fijó valores o escalas, como sí lo hizo el artículo 666 del mismo Código Aduanero, para los derechos de importación.

En segunda instancia, el camino seguido fue diverso, y se ha modificado el fallo de la instancia de origen, admitiendo la constitucionalidad del artículo 755 del Código Aduanero, pero afirmando que requieren para su aplicación de una *“ley formal que especifique la política legislativa, fije las escalas y los límites concretos para su ejercicio por parte del Poder Ejecutivo”* (acápite XIII del voto).

Por ello, entonces, entienden los magistrados integrantes del voto de la mayoría, Dra. Herrera y Dr. Galli, que el artículo 755 del Código Aduanero es constitucional, sin perjuicio de la inconstitucionalidad de las resoluciones en análisis en tanto vulneran el principio de reserva de ley, dado que el *“ejercicio de las facultades conferidas al Poder Ejecutivo Nacional en el artículo 755 del CA requiere del dictado de una ley formal que establezca los límites para su aplicación, las resoluciones impugnadas son inconstitucionales por arrogarse facultades que la Carta Magna (artículos 4, 17 y 75, inciso 1) y el Código Aduanero confieren al Congreso de la Nación”* (acápite XIV del voto de la Dra. Herrera).

El juez Galli analizó que la delegación solo podía serlo en el Poder Ejecutivo, ejercido por el Presidente de la Nación. Por ello, declararon la inconstitucionalidad de la citada resolución ministerial.

Asimismo, es dable destacar que el mismo criterio ha sido mantenido en autos “Grobocopatel Hermanos SA”¹⁵.

Finalmente, respecto de la materia que nos ocupa, conviene recordar el señero precedente “Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/Amparo”¹⁶ que fuere firmado por los jueces Ricardo Lorenzetti, Carlos Fayt, Juan Carlos Maqueda, Raúl Zaffaroni, Carmen Argibay y Enrique Petracchi.

En la causa, la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad de una resolución del Ministerio de Economía e Infraestructura por la cual se fijaron derechos de exportación (retenciones) a las mercaderías procesadas por una firma dedicada a la actividad pesquera.

Todos los jueces coinciden en que solo el Congreso tiene facultades para fijar tributos, declarando la inconstitucionalidad de las resoluciones 11/02 y 150/02 del Ministerio de Economía. Los jueces Lorenzetti, Fayt, Maqueda, Zaffaroni declaran que la invalidez de tal resolución –que estableció derechos de exportación, conocidos como “retenciones”– estaba limitada al lapso comprendido entre marzo y agosto de 2002, porque hubo una ley del Congreso que ratificó expresamente la legislación delegada. Los jueces Petracchi y Argibay, en cambio, no limitan los alcances de la inconstitucionalidad y no dan efectos a las leyes ratificatorias.

El voto de los doctores Lorenzetti, Fayt y Maqueda señaló que las retenciones son tributos y que, de acuerdo con los artículos 4, 17 y 52 de la Constitución Nacional, solo el Congreso de la Nación puede crearlos.

Destacaron los ministros que esa limitación es propia del régimen representativo y republicano de gobierno y que ninguna carga tributaria puede exigirse a las personas si no ha sido creada por el Poder Legislativo, único poder del Estado investido de tal atribución.

Agregaron que la Constitución Nacional confió al Congreso Nacional el poder de crear los recursos y votar los gastos públicos y solo asignó al Poder Ejecutivo la facultad de recaudar los recursos para emplearlos en los gastos designados.

Remarcaron, con cita de Juan Bautista Alberdi, que esta manera de distribuir el poder tributario fue adoptada con el objeto de evitar que en la formación del tesoro sea “saqueado el país”, desconocida la propiedad privada y abatida la seguridad personal así como que, en la elección y cantidad de los gastos, se dilapide la riqueza pública.

15 “Grobocopatel Hermanos SA c/EN - ME - Resoluciones 125/08, 126/08 y 141/08 s/Proceso de conocimiento”, 14/11/13, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV.

16 “Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/Amparo”, 15/4/14, CSJN.

Señalaron que si bien es cierto que en materia de comercio internacional es necesario que el Poder Ejecutivo cuente con herramientas que le permitan en forma ágil implementar políticas económicas para proteger la producción local, los precios del mercado interno o la competitividad, ellas deben provenir de una ley sancionada por el Congreso que establezca de manera cierta e indudable pautas claras para su ejercicio, lo que no ocurría en el caso.

En este sentido, manifestaron que el Código Aduanero no cumple tal exigencia, pues no solo no prevé una alícuota para las retenciones que se pretendía aplicar a Camaronera Patagónica, sino que ni siquiera fija topes máximos que limiten la actuación del Poder Ejecutivo.

Por estas razones los ministros Lorenzetti, Fayt y Maqueda sostuvieron que la resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura es inconstitucional pues avanza sobre una materia que la Constitución Nacional reservó en forma exclusiva al Congreso Nacional.

Sin perjuicio de ello, pusieron de relieve que los constituyentes de 1994, además de incorporar el actual artículo 76, agregaron la cláusula transitoria octava, referente a la legislación delegada preexistente, y facultaron al Congreso de la Nación a ratificarla expresamente mediante una ley. Sobre esa base, la Corte aclaró que la invalidez de la resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de ese mismo año, *“momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal”*.

La mayoría del Tribunal estuvo integrada por los doctores Lorenzetti, Fayt y Maqueda —que suscriben el mismo voto— y el doctor Zaffaroni, que votó en forma concurrente.

Los doctores Petracchi y Argibay consideraron, al igual que la mayoría, que la resolución 11/02 es inconstitucional por no cumplir con los estándares establecidos en la Constitución Nacional en materia tributaria. Destacaron que en el caso no existe una ley que establezca los elementos esenciales del tributo que se pretende exigir a la actora, lo que lleva a su descalificación constitucional.

Sin embargo, manifestaron que las leyes dictadas como consecuencia de la cláusula transitoria octava de la reforma constitucional de 1994 no resultan aptas para ratificar el contenido de la resolución 11/02, razón por la cual declararon su inconstitucionalidad sin límite temporal alguno.

IV. PRÁCTICA DEL EJERCICIO DE LA DELEGACIÓN POR PARTE DEL PODER EJECUTIVO NACIONAL

Tal como puede apreciarse del desarrollo jurisprudencial efectuado *ut supra*, el Poder Ejecutivo Nacional ha avanzado en las facultades delegadas e incluso ha procedido a subdelegarlas.

Pero amén de ello, a las facultades de gravar, desgravar y modificar los derechos de importación y de exportación, que surgen de la legislación vigente, se han agregado otras situaciones, que evidencian el ejercicio abusivo de la delegación por parte del Poder Ejecutivo Nacional.

En este orden de ideas, y contrario a la doctrina emanada de la Jurisprudencia de nuestro más alto Tribunal en torno a los límites y requisitos de las delegaciones, han existido supuestos donde el Poder Ejecutivo lisa y llanamente ha creado Tributos.

Nos referimos a normas como los decretos 519/89 y 553/89 y a aquellas dictadas en su consecuencia, que tomando como punto de partida la crisis generada por la depreciación monetaria que agobiaba al país en 1989, y arguyendo encontrarse ejerciendo las *“...facultades conferidas por el artículo 86, inciso 2 de la Constitución Nacional y por los artículos 755 y 829 del Código Aduanero y 32 de la ley 19.640”*, establecieron un “derecho adicional de exportación” aplicable a todas las exportaciones de mercaderías para consumo comprendidas en la Nomenclatura Arancelaria y Derechos de Exportación, **aun aquellas que se encontraren desgravadas**.

Ello, al margen de la conceptualización que se pretendió intentar de su carácter de “Derecho adicional”. Lo cierto es que tanto la referencia del artículo 4 a la “creación de tributo”, así como en el artículo 3, a la exención del derecho adicional de exportación establecido en el artículo 1 del decreto, demuestran con toda claridad (al margen de que dicha conceptualización no era necesaria en tanto su carácter de tributo se desprende también del efecto económico ocasionado) que se trata de dos tributos perfectamente diferenciados, al margen del ropaje asignado a los fines de cumplir “formalmente” con la legislación vigente.

En lo atinente al decreto 553/89, establece un derecho adicional de exportación del 20%, al que le caben idénticas salvedades que las expresadas en torno al decreto 519 ya analizado.

Nótese qué distinto hubiese sido el caso si el parámetro del 20% hubiese sido fijado por una ley emanada del Congreso, expresando como fundamento la crisis generada por la depreciación monetaria y delegando en el PE la aplicación concreta de tal alícuota por los objetivos mencionados dentro de un límite temporal prefijado y con una expresión concreta de los elementos constitutivos del hecho imponible.

Prosiguiendo en el análisis de los excesos cometidos por el Poder Ejecutivo bajo el pretexto de encontrarse ejerciendo la facultad constitucional de reglamentación de las leyes, ha introducido modificaciones sustanciales en los elementos centrales del hecho imponible, lo que en la práctica se traduce en la creación de un hecho imponible distinto al que pretendía reglar, implicado un notorio avance contrario a la manda de nuestra Ley Fundamental.

Lo expuesto, sin perjuicio de los loables fundamentos que pudiere tener en miras, consistentes, en el caso concreto, en el incremento de la actividad productiva y estímulo de las exportaciones.

El decreto al que nos referimos es el decreto 1554/86, que introdujo el llamado derecho de importación adicional, cuya finalidad era desalentar la nacionalización de las mercaderías que se habían importado en forma temporal, prohibiendo la importación para consumo de determinadas mercaderías y el pago de un gravamen adicional en determinados supuestos (artículo 18).

Este gravamen adicional pretendía desalentar determinadas conductas, constituyéndose en una verdadera pena ante su comisión, en notoria vulneración del texto constitucional y de las pautas de delegación.

Análoga situación ha acontecido con el decreto 2284/91, reglamentado a su vez por la resolución 72/92 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y que estableciere un derecho adicional de exportación.

Como se advierte, el Poder Ejecutivo Nacional ha incorporado gravámenes a situaciones que el legislador ni siquiera imaginó, y ello ha motivado la tacha de inconstitucionalidad en pronunciamientos judiciales.

V. CONCLUSIÓN

Del análisis precedente se desprende con toda claridad que es imprescindible reglar la delegación de facultades en el Poder Ejecutivo, a fin de adecuarla a la Constitución Nacional y a los pronunciamientos que fundados en ella dictare la Corte Suprema de Justicia de la Nación como su máximo intérprete, y las aclaraciones formuladas por los tribunales inferiores citados en el presente trabajo.

Entendemos que es necesario modificar el Código Aduanero, habida cuenta de las distinciones efectuadas en cuanto a la posibilidad de delegación a la fecha de su creación y el criterio hoy vigente a la luz de la última reforma constitucional.

Se debe establecer, de modo concreto, que corresponde al Congreso de la Nación normar los elementos centrales del hecho imponible, y que el Poder Ejecutivo solo puede obrar en la medida en que le fuere delegada determinada facultad en el marco de parámetros claros, con un máximo y mínimo de alícuota, un presupuesto de intervención (dentro del catálogo previs-

to en su articulado), y fijando pautas concretas, con expresa prohibición de la posibilidad de subdelegación, a fin de que el ejercicio de facultades por parte del PE no resulte en normativa inconstitucional.

A nuestro criterio, es imperativo que con posterioridad a dicha reforma y a los fines de ejercer facultades correspondientes en forma primigenia al Congreso, exista una norma que en concreto establezca los términos en que se faculta al Poder Ejecutivo para ejercerlas en cada caso en particular, especificando la finalidad que dentro del catálogo ofrecido por la ley 22.415 se protege mediante esa delegación concreta, y las instrucciones que a modo de valla- dar fijen los parámetros en los cuales será ejercida la facultad delegada.

De ahí el objeto de este trabajo, que pretende destacar una cuestión de enorme actuali- dad para proponer una solución concreta: la incorporación en el Código de un artículo que establezca que las delegaciones a las que alude deberán ser efectuadas por una ley especial con expresión de una finalidad concreta y parámetros estrictos en el marco de los cuales será ejercida a fin de no vulnerar el principio de reserva de ley.

A partir lo dicho, entendemos que con los lineamientos expuestos y los instrumentos men- cionados, deberá también efectuarse la modificación de cada uno de los artículos enunciados en el acápite II del presente, teniendo como norte la delegación conferida en el artículo 666 del CA, que si bien es amplia, constituye un claro y básico ejemplo de la parametrización que creemos debe hacerse extensiva a todos los supuestos en que obre una delegación de faculta- des al PE.

Sabemos que esta propuesta no agota el debate sobre la delegación legislativa en el ámbito aduanero, y seguramente genere incertidumbre, desacuerdos e inquietudes insoslayables en el marco de su posible aplicación, pero entendemos que es una discusión que no puede poster- garse indefinidamente. Nuestra ilusión es que este trabajo, así como todos los que vayan en este sentido, sean el disparador y el punto de partida de un enriquecedor y necesario inter- cambio de ideas tendiente a resguardar los preceptos constitucionales sin perder de vista el dinamismo propio de la materia aduanera.

BIBLIOGRAFÍA

- Corti, H. G., *Derecho Financiero*, Abeledo-Perrot, 1997, en particular en sus capítulos IV (“Principios constitucionales financieros”) y XII (“Instituciones: Jefe de Gabinete de Ministros”).
- Padilla, M., “Los poderes implícitos del Poder Judicial”, LL, 27/2/98 y Quiroga Lavié, H., “La sentencia de la Corte Suprema en la causa de los aeropuertos”, LL, 6/3/98.
- Comadira J., “Los decretos de necesidad y urgencia en la reforma constitucional”, LL, 1995-B-825.
- Cullen, Iván J., “Asunción de facultades legislativas por el presidente (decretos de necesi- dad y urgencia)”, LL, 1992-A-839.
- Dromi, J., *Instituciones de Derecho Administrativo*, págs. 335 y ss., 1973.
- Ekmekdjian M., “La inconstitucionalidad de los llamados reglamentos de necesidad y urgencia”, LL, 1989-E-1226.
- Emili, E., “Los decretos de necesidad y urgencia a partir de la reforma constitucional”, en Sarmiento García, J., *La Constitución interpretada*, Depalma, 1995.
- Ferreira Rubio, D. y Goretti, M., “Gobierno por decreto en la Argentina (1989-1993)”, ED, 27/6/94.
- Gelli, A., “Los decretos de necesidad y urgencia luego de la reforma constitucional de 1994”, JA, 1996-III-585, y “Amparo, legalidad tributaria y decretos de necesidad y urgen- cia (el caso ‘Video Club Dreams’)”, LL, 1995-D-243.
- Gordillo, A., *Tratado de Derecho Administrativo*, T. IV, pág. 48, 1974.
- Lugones, N., Garay, A., Dugo, S. y Corcuera, S., *Leyes de emergencia. Decretos de Necesidad y Urgencia*, La Ley, 1992.
- Pérez Hualde, A., “decretos de necesidad y urgencia”, ED, 18/8/94 y LL, 24/7/97.

- Pozo Gowland, H., “Las leyes y decretos de necesidad y urgencia ante la Constitución Nacional”, *Revista Derecho Administrativo*, N° 7/8, pág. 527.
- Quiroga Lavié, H., “Decreto de necesidad y urgencia en la reforma de la Constitución Nacional”, *LL*, 1994-D-876.
- Sagües, N., “El derecho de necesidad espurio”, *JA*, 1996-I-258, “Decretos de necesidad y urgencia: estado actual del problema (a propósito del decreto 2284/91 de desregulación económica y su complementario 2424/91)”, *LL*, 1992-B-916 y “Los decretos de necesidad y urgencia: derecho comparado y argentino”, *LL*, 1985-E-798.
- Vanossi, J., “Los reglamentos de necesidad y urgencia”, *JA*, 1987-A-885.

LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA Y EL USO DEL SISTEMA GS1 EN LAS DECLARACIONES ADUANERAS. SU INSERCIÓN EN EL PLAN NACIONAL DE GOBIERNO ELECTRÓNICO¹

Harry Schurig

I. INTRODUCCIÓN²

La nomenclatura arancelaria surgió como respuesta a las grandes dificultades que se presentaban en el comercio internacional al tiempo de individualizar las mercaderías, no solo por la subjetividad que toda descripción implica, sino también por los distintos lenguajes existentes e incluso por las diversas formas de expresión dentro de un mismo país.

Su relevancia, inicialmente limitada a lo tributario y estadístico, con el tiempo fue extendiéndose hacia nuevos horizontes, alcanzando cuestiones vinculadas con el origen y procedencia de la mercancías, armonización tributaria, dumping, control de actos ilícitos, procesos de integración regional, seguimiento del envíos y otros intereses comerciales³.

Priman aquí los conceptos de facilidad, rapidez y precisión en la actividad clasificatoria. Por ello, a lo largo del tiempo, los sistemas debieron ser rediseñados, ampliados y sustituidos, una y otra vez, a fin adaptarse tanto a las innovaciones tecnológicas (que generaban nuevos y más variados productos) como a las renovadas necesidades de los destinatarios (para satisfacer intereses recaudatorios, de control, de individualización de productos, etc.).

Hoy nos encontramos frente a nuevos desafíos que la tradicional clasificación de mercaderías parece no estar plenamente capacitada para afrontar. La demanda actual se orienta no solo a lograr la identificación o individualización de la mercadería en aduana (ya sea en aquella por donde se tramita la exportación del producto como en aquella por donde se importa), sino también, interactuar con otros requerimientos, que no necesariamente coinciden con los del Fisco.

El sistema actualmente vigente, si bien permite un comercio internacional fluido, focaliza y centra su interés en el ejercicio del control aduanero (interés estatal) a los fines de aplicar

1 El presente trabajo se ha desarrollado en el marco de la Actividad de Ciencia y Técnica (ACyT) C18S16 “Análisis y Proyecciones del Régimen Aduanero Argentino”, que el autor desarrolla en el Instituto de Ciencias Sociales y Projectuales (INSOD) de la Universidad Argentina de la Empresa (UADE).

2 Extracto de la ponencia presentada por el autor para las X Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero organizadas por la AAEF en 2017.

3 Pranteda, Nicolás N., *Clasificación de mercancías en el comercio internacional*, La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 1.

medidas arancelarias o paraarancelarias. Sin embargo, la complejidad de la operatoria comercial ha generado nuevas y legítimas expectativas en cabeza de los actores privados.

La búsqueda de nuevos métodos de identificación de mercaderías que permitan por ejemplo, el seguimiento *on line* del producto, garantizar su “*trazabilidad*”, o simplificar el control privado de stock en depósito y que –a la vez– reduzcan las posibilidades de incurrir en error clasificatorio (liberando personal aduanero anteriormente afectado a esa actividad de control), resulta a todas luces interesante.

II. NORMATIVA REFERIDA A LA APLICACIÓN DE LA TECNOLOGÍA EN ADUANA Y GS1

A nivel internacional, existe una serie de acuerdos donde se analizaron aspectos referidos a la tecnología aplicada a la Aduana. Entre ellos, cabe citar la Convención de Kyoto y su texto “*revisado*” de 1999⁴; la Declaración de Columbus (OMA - 1994)⁵, el Marco Normativo SAFE (OMA - 2005) y el Acuerdo de Facilitación del Comercio recientemente aprobado por el Congreso⁶.

A nivel nacional, corresponde destacar el Plan Nacional de Gobierno Electrónico y Planes Sectoriales de Gobierno Electrónico (decreto 378/05)⁷, el Sistema Informático Malvina (resolución general 3560/13)⁸ y los Cien Objetivos Prioritarios de la Gestión de Gobierno⁹, cuyo punto 87 –denominado “*Plan de Reingeniería de Procesos Aduaneros*”– se consagra el objetivo de “*agilizar procesos y facilitar el acceso de las pequeñas y medianas empresas a la exportación y a la importación de insumos... digitalizando los procesos aduaneros, reduciendo la discrecionalidad y aumentando su eficiencia*”.

Finalmente, la resolución general 3814/15 de *Implementación del Código de Producto GS1* fue dictada como derivación de las dos normas nacionales anteriormente reseñadas (decreto 378/05 y resolución general AFIP 3560). Ella dispone la implementación del Código de Producto GS1 correspondiente a la estructura provista por la Asociación Argentina de Codificación de Productos Comerciales. Esta medida se integra con lo dispuesto en el Régimen de Factura Electrónica, para la identificación de los datos relativos a las operaciones realizadas mediante su codificación.

4 El “convenio revisado” no solo regula regímenes aduaneros, sino también prácticas aduaneras, entendidas como un conjunto de reglas que a pesar de no aplicarse directamente sobre las mercaderías, inciden en su tratamiento, al referirse a otras cuestiones vinculadas, tales como la operativa informática o la habilitación de lugares a efectos del arribo de los medios de transporte al territorio aduanero.

5 En este documento se proponía la revisión de los procedimientos operativos, identificando aquellos ineficientes, redundantes o que obstruyan el desarrollo normal de las operaciones, reemplazándolos por otros más flexibles y transparentes. En particular debería agilizarse la entrega de mercaderías y simplificarse el procedimiento de valoración; como asimismo, la utilización –en la mayor medida posible– de la tecnología informática.

6 La norma pretende simplificar y reducir los costos del intercambio mundial y agilizar el movimiento, traslado y despacho de las mercancías, incluidas las que están en tránsito.

7 El Plan Nacional de Gobierno Electrónico tiene por objeto impulsar el uso intensivo de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TICs) por parte del Estado Nacional para mejorar la relación del gobierno con los habitantes y ciudadanos, aumentar la eficacia y eficiencia de la gestión y los servicios públicos e incrementar la transparencia y la participación, para una mayor integración y desarrollo de la sociedad (artículo 1, Anexo I).

8 Esta norma dictada teniendo en cuenta el Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Global (SAFE) y el Plan Nacional de Gobierno Electrónico –antes vistos– aprobó la aplicación del Sistema Informático Malvina (SIM), el cual quedaría integrado por una serie de módulos iniciales.

9 A finales del año 2016 el Gobierno presentó los cien objetivos prioritarios de la gestión, los cuales –si bien no son normativa vigente– implican los lineamientos de la política general que el Gobierno pretende asignar a las distintas áreas operativas de la Administración. Se trata del plan dividido en ocho ejes estratégicos que abarcan: 1) Estabilidad Macroeconómica, 2) Acuerdo Productivo Nacional, 3) Desarrollo de Infraestructura, 5) Combate al narcotráfico y mejora de la inseguridad, 6) Fortalecimiento institucional, 7) Modernización del Estado y 8) Inserción inteligente al mundo.

La norma aclara que el empleo de este tipo de códigos posibilita la identificación única e inequívoca de las mercaderías a nivel internacional, generando –entre otras ventajas– la reducción de los costos, el ahorro de tiempo, el seguimiento del movimiento físico del producto a lo largo de toda la cadena de valor, una mayor seguridad en la gestión de la información y la posibilidad de interactuar con catálogos electrónicos. Con este instrumento se permite el seguimiento y localización de la mercadería, desde su importación/fabricación y a lo largo de toda la cadena de valor y comercialización en el mercado interno o externo, con lo cual se posibilita su *trazabilidad*. La utilización del Código de Producto GS1 en la Declaración Aduanera constituye una importante herramienta para combatir el fraude y la falsificación marcara.

GS1 ayuda a eliminar el uso innecesario de papel mediante la automatización de los procesos de órdenes de pedidos, envío y facturación; agiliza la comunicación entre socios comerciales y minimiza los costosos errores en los procesos comerciales.

A continuación explicaremos los aspectos técnicos y las derivaciones de la utilización de este nuevo sistema de descripción de mercadería.

III. EL CÓDIGO DE PRODUCTO GS1¹⁰

La codificación GS1 es un estándar mundial para la identificación de productos a nivel global. A través de GS1 se asignan estructuras numéricas estándares que individualizan de manera única e inequívoca a empresas, productos y servicios que posteriormente se graficarán mediante código de barras¹¹.

III.a) Antecedentes

El sistema de código de barras fue desarrollado en 1969 y se empleó por primera vez en 1974 en la ciudad de Ohio (EEUU). Por su parte, en Europa, fabricantes y distribuidores de 12 países desarrollaron un código similar y lanzaron el *European Article Number* (EAN). La fusión de estos dos sistemas, el americano y el europeo, dio lugar al nacimiento del actual GS1, un único sistema de carácter global.

En nuestro país, la Cámara Argentina de Supermercados gestionó en el año 1984 la incorporación como Organización Miembro local para el desarrollo del código de barras. Actualmente, en Argentina existen múltiples sectores y servicios que se encuentran identificados con este sistema.

GS1 es una organización global, neutral y sin fines de lucro, conducida por sus socios, dedicada específicamente al diseño e implementación de estándares globales y soluciones para mejorar la eficiencia y la visibilidad a lo largo de la cadena de valor.

A nivel mundial GS1 cuenta con una red de organizaciones miembro en 150 países, que brindan servicio a más de un millón de compañías en más de 20 Sectores¹².

III.b) Aplicaciones

El sistema ofrece a las empresas la posibilidad de acceder de manera eficaz a la información sobre los elementos en sus cadenas de suministro y compartir esta información con los socios comerciales. Existen 11 claves (*ID Key*) que permiten a las organizaciones asignar identificadores estándares de productos, documentos o lugares (entre otras posibilidades).

10 Por su claridad e importancia, transcribimos buena parte de la información disponible en la página web de la organización del sistema GS1, disponible en www.gs1.org.ar.

11 <http://www.afip.gob.ar/codigoproducto>.

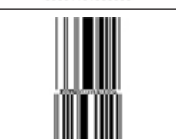
12 <http://www.gs1.org.ar/Site/Nosotros/g1EnElMundo.html>.

IV. DIFERENTES TIPOS DE CÓDIGOS DE BARRAS DISPONIBLES

IV. a) Códigos estándar

Los códigos de barras estándar GS1 (EAN-UCC) son abiertos y globales, lo que significa que pueden ser leídos durante cualquiera de los procesos de la cadena comercial, no solo en Argentina, sino en cualquier parte del mundo. Un producto que posee un código de barras estándar es identificado de manera única a nivel mundial. De allí que pueda decirse que el sistema GS1 es un estándar internacional.

Entre los distintos códigos de barras estándar GS1 utilizados por las cadenas de venta de consumo masivo (mayoristas y minoristas) encontramos:

	GTIN 13 (EAN 13): Código de barras estándar utilizado para la identificación de unidades de consumo, las cuales son escaneadas en los puntos de ventas.
	GTIN 12 (UPC-A): Código de barras estándar utilizado para la identificación de unidades de consumo provenientes desde Estados Unidos o aquellas que se comercializan en ese país.
	GTIN 8 (EAN-8): Código de barras estándar utilizado para la identificación de unidades de consumo, de dimensiones pequeñas, las cuales son escaneadas en los puntos de ventas.
	GTIN-14 (DUN-14, ITF-14, SCC-14): Código de barras estándar utilizado para la identificación de unidades de despacho, las cuales no pretenden ser escaneadas en los puntos de ventas minoristas.
	DATABAR: constituye una nueva serie de códigos de barras que GS1 desarrolló para bienes específicos (por ejemplo, productos de medida variable (alimentos frescos, joyas, productos listos para armar o cupones de descuento).

IV.b) Códigos bidimensionales

Los símbolos bidimensionales permiten la identificación de productos pequeños, incorporando a la vez gran cantidad de información. Su lectura se realiza con un escáner que captura la simbología en imagen mediante una cámara celular o escáner¹³.

	GS1 Datamatrix: puede incorporar en su estructura más de dos mil trescientos caracteres alfanuméricos y más de tres mil caracteres numéricos.

13 Ambas simbologías se utilizan para identificar productos de cualquier tipo y tamaño de envases, para realizar operaciones comerciales, trazabilidad y logística donde se requiera concatenar datos dentro de la simbología para la captura automática de datos.



GS1 QR-Code: puede incorporar en su estructura más de cuatro mil doscientos caracteres alfanuméricos y más de siete mil caracteres numéricos¹⁴.

IV.c) Código Electrónico de Productos EPC

Actúa en forma combinada con la Tecnología de Identificación por Radio Frecuencia (RFID), constituyéndose como lenguaje común entre proveedores y clientes. A tales fines GS1 creó EPC (*The Electronic Product Code*TM), que utiliza las bondades de la tecnología de radiofrecuencia (RFID) para la identificación de cualquier objeto físico, unidades de carga, ubicaciones o cualquier otra entidad identificable que necesite ser administrada y controlada.

De este modo, mediante el uso de EPC, las empresas (y la Aduana) pueden controlar cualquier proceso interno, tal como el almacenamiento, inventario, preparación de pedidos, expedición y hasta inclusive la venta.

Concretamente, mediante la tecnología EPC puede realizarse una toma de inventarios solo acercándose a los productos con un lector especial que automáticamente los identifica y los cuenta. También es posible identificar automáticamente un *pallet* con mercadería sin necesidad de desarmarlo, pues basta simplemente con pasarlo por un “arco” de radiofrecuencia RFID.

En actividades más domésticas, el sistema permite que en los supermercados no sea necesario pasar los productos por las cajas registradoras, porque la mercadería se registra y contabiliza automáticamente al pasar por un portal electrónico.

Aunque, obviamente, surge de los ejemplos dados, destacamos que la tecnología RFID permite reducir tiempos y costos, debido a que no es necesario mantener una línea de visión (contacto visual) entre las etiquetas y el lector, tal como sucede hoy con el código de barras, pues los productos pueden ser leídos por su sola presencia cerca de una antena receptora de radiofrecuencia (RFID).

V. OPERATIVIDAD DEL SISTEMA Y APLICACIÓN ADUANERA

V.a) Alta del código

Cada producto es registrado en GS1 por el dueño/responsable de la marca (no necesariamente el fabricante) y solamente él puede modificar los atributos del producto registrado. En el momento del registro, GS1 solicita los datos básicos del producto y genera un identificador (GTIN), que es un código numérico (también llamado *estructura de datos*) que permite la identificación inequívoca de los artículos comerciales en todo el mundo.

Cada empresa que cataloga productos en GS1 posee un identificador (GLN). Cada producto (GTIN) tiene asociado el GLN de la empresa que lo registró.

Si un operador de comercio exterior decide importar o exportar un producto ya registrado, deberá suscribirse a GS1 y registrar los productos con el GTIN de la empresa que los cargó originalmente, pero asociándolos a su propio GLN.

Consecuentemente, un mismo producto puede estar registrado más de una vez con igual GTIN y distinto GLN.

Ingresando en el Catálogo de Productos de GS1 con GLN (empresa) y GTIN (producto) se registran los datos adicionales del artículo. Con ello se amplía la información de cada producto de GS1.

¹⁴ Actualmente GS1 DataMatrix es el más usado en forma general en productos vinculados a la salud (insumos y material quirúrgico, empaque secundario, unidosis, instrumental médico, entre otros) y GS1 QR-Code para los smatphone.

V.b) Descripción de la mercadería en aduana por Catálogo GS1

El código GS1 (GTIN) se incorpora a la declaración aduanera a través de *Malvina* en el campo de código de ítem o subítem o subítems, según corresponda. Cada código de producto se relaciona con la empresa importadora/exportadora, por lo tanto, el código declarado y los sujetos en cuestión, deben corresponderse.

Para declarar el Código de Producto GTIN se debe utilizar el campo “Código”, a nivel de ítem y de subítem. En la confección del archivo de interfaz, el GTIN se ingresará en los campos CARTCODEAN y CSBTCODEAN, a nivel de ítem y subítem, respectivamente.

Al momento de oficializar la declaración aduanera, se verifica que el código ingresado exista en el registro de GS1 y se relacione con el importador/exportador, pues de existir diferencias, *Malvina* no permitirá oficializar, generando un mensaje de rechazo y emitiendo alertas al funcionario aduanero.

En las tareas de verificación y control, a partir del Código de Producto declarado, los funcionarios aduaneros verificadores podrán visualizar el producto existente en el Catálogo de Productos AFIP, con el nivel de detalle de información obtenido del Catálogo de Productos GS1.

El Nomenclador Común del Mercosur está incluido como dato del catálogo. A partir del requerimiento formulado por la AFIP, las empresas que cataloguen sus productos –a los fines de su incorporación en la declaración aduanera– deberán consignar obligatoriamente los datos del capítulo, partida, subpartida o NCM, como así también los Sufijos de Valor, con la misma lógica aplicada para su registración en el KIT de declaración aduanera.

Los productos catalogados en GS1 que se aplicarán a declaraciones aduaneras estarán identificados, de modo que AFIP pueda acceder al detalle de información sobre tales productos e incorporar datos genéricos de ellos en el Catálogo de Productos AFIP.

El acceso a los datos registrados en el Catálogo de Productos se realiza bajo criterios de confidencialidad.

V.c) El Código CIP

Mediante resolución 850¹⁵ del ex Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, se aprobó el formulario de *Declaración Jurada de Composición de Productos* (DJCP) aplicable a productos textiles, prendas y calzados de fabricación nacional o importados que se comercialicen en el mercado interno, con la finalidad de implementar instrumentos de control y verificación para asegurar que los consumidores reciban información correcta y clara de los bienes que utilicen y no sean inducidos a engaño¹⁶.

Posteriormente, mediante la resolución MEFP 248¹⁷, se estableció que la presentación de la información correspondiente a la Declaración Jurada de Composición de Productos (DJCP) relativa a los bienes a importar se realice a través del Sistema Integrado de Comercio Exterior (SISCO)¹⁸ y que para cada uno de los bienes alcanzados por el procedimiento indicado, se consigne un *Código de Identificación de Producto*, denominado por sus siglas CIP¹⁹.

15 La resolución 850 se dictó el 27/6/96 y fue modificada por la resolución 1318 del 16/10/98.

16 La norma encuentra fundamento en la Ley de Lealtad Comercial, mediante la cual –específicamente– se coloca a los importadores en un pie de igualdad con los productores, fabricantes y envasadores, toda vez que su responsabilidad surge de haber ingresado del fruto o producto de procedencia extranjera a la plaza interna, máxime cuando además de introducir las mercancías, se ocupan de su posterior comercialización, quedando también en ese carácter, alcanzados por las disposiciones de aquella ley. Esta norma dispone que los productos que se comercializan en el país (fuesen de industria nacional o extranjera) deben llevar impresas en idioma nacional las indicaciones que correspondan (de composición, uso, etc.).

17 La resolución 248 fue dictada el 4/6/13 por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

18 El Sistema SISCO fue aprobado por resolución 52 del 11/3/11 por la ex Secretaría de Industria y Comercio del Ministerio de Industria.

19 La norma dispone en su artículo 3 que “La información declarada en el Código de Identificación de Producto (CIP) no implicará por parte de la Secretaría de Industria y Comercio del Ministerio de Industria, un pronunciamiento sobre la veracidad o exactitud de la información proporcionada”.

Finalmente, con fecha 14/6/13, la Secretaría de Hacienda dictó la resolución 99/13 mediante la cual estableció el procedimiento para que las personas físicas o jurídicas cuyas operaciones de importación se encuentren alcanzadas por las disposiciones de la resolución MEOSP 850 y la resolución MEFP 244, se registren en el sistema SISCO y presenten la Declaración Jurada de Composición de Productos (DJCP), la cual debe formalizarse una sola vez, salvo que los datos oportunamente consignados sean modificados (artículos 1 y 8). También reguló la asignación del Código de Identificación de Producto (CIP), el cual consiste en una codificación numérica o alfanumérica de hasta catorce (14) caracteres (artículo 6).

V.d) Cruce de CIP con GS1

El código interno del Catálogo de Productos GS1 se utiliza, a su vez, para informar el CIP de la Declaración Jurada de Composición de Productos (DJCP) prevista por la Secretaría de Comercio. El declarante ingresará en el SIM el GTIN y posteriormente, cuando la AFIP envía la información a la Secretaría de Comercio, se produce la asociación con el catálogo a fin de seguir informando el CIP.

Además de CIP, existen otros tipos de códigos internos que el Fisco ha ido creando para mantener el control de la importación y exportación de productos y que GS1 lo ha incorporado y vinculado como “código interno”. Así es como en materia de empresas automotrices, GS1 recurre al código interno SKU para informar el *Partnumber* que corresponda.

VI. ASPECTO NORMATIVO ADUANERO

La resolución general 3814 habilita la implementación del Código GS1, permitiendo su inclusión en la declaración aduanera. A tal fin la norma dispone que “*El importador o exportador que opte por efectuar la declaración aduanera adhiriendo, de tal forma, a la utilización del Código de Producto GS1, quedará alcanzado por lo dispuesto en la presente resolución general*” (artículo 2).

Sin embargo, dicha descripción es facultativa y complementaria para el declarante. Pero –y aquí lo relevante– no integra la declaración aduanera. En este sentido el artículo 3 dispone “*La mencionada declaración no formará parte de la declaración comprometida aduanera*”. En razón de ello, el error en el cual pudiera incurrirse en su inserción no generaría –en principio– los efectos de los artículos 954 del CA (sin perjuicio de la posible aplicación del artículo 995 del CA).

Reiteramos, entonces, que el ingreso del Código de Producto GS1 es optativo, sin embargo, en el caso de emplearlo, generará un trámite de validación de su existencia en el Catálogo de Productos AFIP (GS1 para Factura Electrónica²⁰ y para Declaración Aduanera).

En el año 2010 se firmó el Proyecto Matrix entre AFIP y GS1 Argentina, para optimizar la gestión fiscal de la Factura Electrónica (creada en 2008). Mediante este acuerdo se habilitaba a usar en la factura electrónica el mismo código de barras que tiene cada producto. El Programa Matrix se basa en la transmisión de datos de la factura electrónica con detalle, permitiendo a la AFIP la lectura de los códigos GS1, dentro del sistema, para determinar cuál es el producto que se está vendiendo y su precio en todas las etapas de comercialización.

Esta negociación tuvo por objetivo mejorar la fiscalización y el conocimiento de la cadena de valor a fin de poder evaluar una correcta tributación, permitiendo sumar simplicidad y visibilidad en los procesos.

Volviendo a la materia aduanera, debe tenerse presente que si se utiliza GS1, se controlará que el código ingresado exista en el Catálogo de Productos AFIP y que lo informado en el sea igual a lo declarado en el SIM.

20 Actualmente hay más de 1139 empresas involucradas en el sistema y más de 3 millones de artículos registrados en este régimen. <https://www.gs1.org.ar/Site/Sectores/dgi.html>.

Si el código ingresado no existe en el Catálogo de Productos AFIP, se rechazará la declaración.

El uso del Código de Producto GS1 también es optativo para productos comprendidos en la resolución SCE 99/13 (productos textiles, prendas y calzados), pero necesariamente deberá tener un CIP asociado (lo mismo ocurre para automotrices con el código SKU).

En caso de emplearse, se validará de acuerdo con el siguiente esquema:

- GS1 existe en la base AFIP, con código CIP asociado: se acepta la declaración.
- GS1 existe en la base AFIP, sin código CIP asociado: se rechaza la declaración.
- GS1 no existe en la base AFIP: se acepta la declaración, asumiéndose que el informado es un código CIP.
- Campo “Código” en blanco, se rechaza la declaración.
- Para las destinaciones del Régimen de Aduana en Factoría (RAF), el Código de Producto informado debe tener un código SKU cargado en el Catálogo de Producto existente en GS1 y en el Catálogo de Productos AFIP, pues de lo contrario, el sistema no permite su oficialización.

Ingreso optativo del Código de Producto GS1 para productos de empresas automotrices:

GS1 existe en la base AFIP con código SKU asociado: se acepta la declaración.

GS1 existe en la base AFIP sin código SKU asociado: se rechaza la declaración.

Campo “Código” en blanco, se acepta la declaración.

Es decir que los códigos CIP continúan operativos. Si el declarante opta por informar un Código de Producto, se exige que el CIP esté cargado previamente en el Catálogo de Producto existente en GS1 y en el Catálogo de Productos AFIP, pues de lo contrario, el sistema no permite la oficialización²¹.

VII. EL FUTURO DEL GS1 Y EL SISTEMA TRADICIONAL DE CLASIFICACIÓN DE MERCADERÍAS EN ADUANA

La utilización del Código de Producto GS1 en el KIT de la declaración aduanera, a nivel de ítem y subítem, en todos los subregímenes del SIM, quedó habilitada a partir del 1 de diciembre de 2015 y –tal como vimos– no sustituya la descripción de la mercadería por medio del uso de la Posición Arancelaria del SA (NCM).

El Sistema Armonizado utiliza un método codificado que se caracteriza por ser “cerrado”, en tanto la posibilidad máxima de clases agrupadas en capítulos no puede ser mayor a 99. La nomenclatura actualmente tiene 96 capítulos activos, por lo cual la cantidad máxima de clases posibles serían 9.508 (99 x 96). Hoy se utilizan solo 1200. GS1, por el contrario, es un sistema de codificación abierto e ilimitado.

La doctrina ha considerado que GS1 *aborda otro objetivo que difícilmente puede compararse con la definición de políticas tributarias o seguimientos estadísticos*. Este sistema *asigna un documento de identidad a las mercaderías que son objeto de comercio internacional* permitiendo la *catalogación comercial del producto*²².

Resulta innegable que el sistema de catálogo por producto reduce la posibilidad de error y en definitiva de comisión de infracciones, al aumentar los controles informáticos cruzados, reduciendo en definitiva los conflictos clasificatorios, liberando personal aduanero anteriormente afectado a esa actividad de control.

Sabemos que el procedimiento de Consulta de Clasificación Arancelaria establecido por la resolución general AFIP 1618/03, en la práctica ha generado un procedimiento complejo

21 AFIP, Manual Código Producto GS1 Kit María.

22 Calviño, Jorge Horacio y Pellegrino, Leonardo, “Dinámica de la Clasificación Aduanera de Mercaderías en el comercio internacional. VI Enmienda a la Nomenclatura del Sistema Armonizado (NSA)”, Guía Práctica del Comercio Exterior, N° 326, 31/2/17, págs. 8, §9.

que involucra un tiempo excesivo en relación con los parámetros que demanda el comercio exterior, a lo cual se suma la reducida cantidad de técnicos especializados en materia clasificatoria disponibles²³.

El sistema GS1 comenzó su aplicación con algunos productos y luego se expandió a casi todo el sector de consumo masivo. En la actualidad, la organización trabaja junto a los organismos gubernamentales mediante acuerdos con AFIP, ANMAT y SENASA.

Será cuestión de tiempo, poder ver el avance que GS1 asuma en el futuro respecto de la descripción de la mercadería efectuada en la declaración aduanera.

23 A ello se suma que en las áreas técnicas (como la de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria), no se generan remuneraciones complementarias (p.ej., por viáticos o servicios extraordinarios) como ocurre respecto del personal de áreas operativas.

CONTROL ADUANERO. BIEN JURÍDICO TUTELADO POR LOS DELITOS ADUANEROS. EVOLUCIÓN

María Lorena Silvestri

BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR LOS DELITOS ADUANEROS. EVOLUCIÓN

Toda mercadería que se importe o exporte debe ser sometida al debido control aduanero, ya sea que pague o no arancel y/o encuadre o no en alguna prohibición, ya que es la aduana el único organismo habilitado para determinar la situación de las mercaderías al entrar o salir del territorio aduanero.

Por ello, el debido control aduanero es considerado el bien jurídico protegido por el ilícito aduanero más grave y característico: el contrabando.

Los especialistas en derecho aduanero describen la evolución doctrinaria y jurisprudencial que ha tenido el concepto del bien jurídico tutelado.

Mientras se consideró a la aduana como ente recaudador, el bien jurídico protegido por el derecho penal aduanero era la integridad de la renta aduanera. Era el delito toda conducta que afectara realmente o atentara potencialmente la renta aduanera.

Cuando evolucionó el concepto de las funciones de aduana, ya no solo como ente recaudador, sino también como organismo ejecutor de la política económica del Estado relacionada con el comercio exterior, aparecerían otros bienes jurídicos protegidos, junto a la integridad de la renta fiscal, tales como la protección y fomento de las actividades económicas, mediante la aplicación, por parte de la aduana, de restricciones no arancelarias (prohibiciones económicas).

También se protegen mediante el accionar de la aduana, otros intereses supraindividuales tales como la sanidad, la seguridad nacional, el régimen financiero o la moral pública, los cuales son llamados por la doctrina “bienes jurídicos tutelados finales”.

Se crean así legalmente prohibiciones a importar o exportar, no económicas, que de ser violadas, normalmente constituyen conductas sancionadas con penas agravadas [artículos 865, incisos g) y h), 866 y 867 del Código Aduanero].

Al dejar de ser el perjuicio fiscal el único bien jurídico tutelado, acarreó lógicamente el problema doctrinario y jurisprudencial de determinar cuándo se consideraba consumado el delito de contrabando, ya que la determinación del bien jurídico tutelado, que por su natu-

raleza extralegal no forma parte del tipo penal, es fundamental para interpretar el mandato legislativo de hacer y no haber, plasmado en la norma penal.

Para su determinación y así lo hacen los prestigiosos doctrinarios¹, fue necesario desentrañar las funciones básicas o esenciales de la aduana.

El actual Código Aduanero continúa en esa línea de precisar más el contenido del contrabando, de manera que quede en claro que lo tutelado no es la recaudación fiscal ni la regulación de la política económica del Estado en relación con las operaciones de importación o exportación, sino el adecuado, normal y eficaz ejercicio de la función principal encomendada a las aduanas, tal es el control sobre la introducción, extracción y circulación de mercaderías.

CRITERIO AMPLIO Y RESTRINGIDO DE LOS BIENES JURÍDICOS TUTELADOS; DOCTRINA; JURISPRUDENCIA

El Código Aduanero es el cuerpo legal que contiene regulación penal en el Título I y Título II, Sección XII, abordando en ellos los delitos y las infracciones. En cuanto a los delitos, abarca el contrabando y los actos culposos que los facilitan.

El doctor Jorge Héctor Damarco señala en su artículo titulado “Los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Tributario”² que en lo referente a los bienes jurídicos resguardados mediante la figura estatuida del contrabando, corresponde reseñar el trabajo nacional, la industria nacional, la defensa nacional, la salud pública, el patrimonio cultural y artístico del Estado, etc. Empero, del tenor de los artículos plasmados en el Código Aduanero que tipifican el contrabando se concluye que en realidad el bien jurídico tutelado es el control aduanero.

Dicho control aduanero alude a funciones específicas de la Aduana como por ejemplo el contralor del tráfico internacional de mercaderías, la percepción de los tributos correspondientes y la aplicación de un régimen de prohibiciones. De allí que el ilícito de contrabando tipifica una conducta que propenderá a eludir, alterar, impedir, tergiversar, confundir el control aduanero.

Se torna trascendente destacar que el contralor aduanero, además de encontrarse protegido en el título concerniente a los delitos, lo está, asimismo, en las infracciones aduaneras.

Aunque el contrabando y la infracción reconocen como génesis la misma conducta disvaliosa del agente, la diferencia radica en el monto de los bienes resguardados, siendo más elevado el de los encuadrados en la figura del contrabando.

En tanto la doctora Catalina García Vizcaíno³ sostiene que en el delito de contrabando, el bien jurídico protegido es el adecuado ejercicio de la función aduanera de control sobre la introducción y extracción de mercaderías respecto de los territorios aduaneros y, en algunos casos, la recaudación fiscal; lo tutelado no es solamente esta última ni la regulación de la política económica estatal.

Si bien se podría considerar que el bien jurídico protegido en el delito de contrabando es solo el control aduanero sobre importaciones y exportaciones, que puede tener fines fiscales y no fiscales, del artículo 11 del decreto 618/97, que resume los dos grandes cometidos aduaneros, surge que ellos son: percepción y fiscalización de las rentas públicas producidas por los tributos que gravan las operaciones de importación y exportación, y el control del tráfico internacional de la mercadería. Esta norma guarda concordancia con el artículo 995 del Código Aduanero en materia de infracciones aduaneras, que representan una afectación menor al bien jurídico protegido.

Es decir, se protege el adecuado control del tráfico internacional de mercadería asignado a las aduanas, establecido en el artículo 9, apartado 2, inciso b), y artículo 11 del decreto 618/97, haciendo necesario el control de la aplicación a las prohibiciones de introducir o ex-

1 Ricardo Xavier Basaldúa, Héctor Guillermo Vidal Albarracín, Francisco J. D'Albora, entre otros.

2 Revista de Tributación, N° 1, editada por la AAEF, Errepar, septiembre 2005, págs. 103 y ss.

3 García Vizcaíno, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2016, pág. 894.

traer determinada mercadería de los territorios aduaneros [arg. artículo 9, apartado 2, inciso a), y artículo 11, decreto 618/97]. Los despachos engañosos constituyen el *modus operandi* del contrabando documentado.

La doctora Vizcaíno sustenta el concepto amplio de “Control Aduanero” en cuanto tiene fines fiscales (que son los tendientes a la percepción de tributos aduaneros y no aduaneros) y fines no fiscales (de seguridad; de promoción industrial, económicos, sanitarios, derechos intelectuales e industriales, etc.), a diferencia de cierta doctrina y pronunciamientos de la Corte Suprema que limitan el concepto a tributos aduaneros y a las prohibiciones sobre importación y exportación.

El doctor Damarco refiere en la obra citada que el Código Aduanero, luego de las infracciones, contiene una norma residual en el artículo 995 que previene que cuando una conducta no estuviere tipificada en los artículos referentes a las infracciones pero que afecta o es susceptible de afectar el control aduanero determinará la imposición de una multa. En razón a ello, sostiene que válidamente el Digesto Aduanero tutela el bien jurídico denominado “Renta Fiscal” al igual que la ley 11.683.

Incluso va más allá cuando sostiene que no solo protege la “renta fiscal”, dado que el artículo 954, inciso 1, letra a), del Código Aduanero sanciona las manifestaciones inexactas que producen o pueden producir un perjuicio fiscal; el artículo 956 aclara que en dicha norma, “perjuicio fiscal” no solo es el dinero dejado de pagar al Estado en concepto de tributos, sino también las sumas de dinero percibidas indebidamente en concepto de estímulos a las exportaciones. Por ende, el artículo 954, inciso 1, letra a), del Código Aduanero protege al Estado por el lado de los recursos y por el lado de los gastos, siendo el bien jurídico protegido “Hacienda Pública”.

En tanto el artículo 954, inciso 1, letra c), sanciona las declaraciones inexactas de las que puedan resultar el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere. Se debe tener en cuenta que el origen histórico de la norma indica que se trató de sancionar operaciones de subfacturación y sobrefacturación. A posteriori, cuando en la Argentina desapareció el control de cambio, surgió el interrogante acerca de si la norma citada se había tornado inoperante.

A su vez, el doctor Héctor Guillermo Vidal Albarracín⁴, quien forma parte del concepto limitado de “control aduanero”, sostiene que una forma de armonizar el uso de fórmulas amplias con la seguridad jurídica que exige el principio de legalidad es a través de un bien jurídico preciso y claro. No solo resultará útil para la tarea de interpretación y resolver conflictos de superposición de tipos o figuras punibles o de conductas, sino para mensurar la pena. La agravación del castigo siempre debe tener como correlato una mayor afectación al bien jurídico tutelado.

Pues bien, en nuestra legislación, si bien ha habido una evolución, tal precisión no se ha logrado. Se pasó de una fórmula amplia vinculada con la afectación de la política económica, como el que contempló el caso “Gordo, Humberto y otros”⁵ (en el cual ese concepto del bien jurídico no alcanzaba al control sobre las prohibiciones no económicas, entiéndase salud pública y seguridad común, esto es, no comprendía el contrabando de estupefacientes ni el de armas), a la actual, que se refiere al “control que las leyes acuerdan a las aduanas sobre la importación y la exportación”.

No obstante, subsisten problemas en cuanto a su alcance. Así, existen discrepancias sobre si se protege el control aduanero en sí mismo o para tutelar los bienes para los que se ha establecido el control.

En cuanto a la materia comprendida, también se discute si solo alcanza los tributos aduaneros o también los no aduaneros vinculados con las operaciones de importación y exportación: impuestos internos; impuesto al valor agregado, impuesto a las ganancias.

4 Vidal Albarracín, Héctor Guillermo, “El bien jurídico tutelado como medio eficaz de armonización internacional de los ilícitos aduaneros”, Revista de Estudios Aduaneros, Sección Doctrina.

5 SCJN, 30/11/76, La Ley, T. 1977-B.

Sostiene que esta última interpretación provoca cierta confusión con el delito de evasión impositiva.

A su entender, el camino más adecuado sería trabajar sobre la delimitación del bien jurídico tutelado, a fin de intentar definir un tipo penal estándar del delito de contrabando que pueda tener alcance internacional, y consecuentemente, lograr cierta equiparación en la punición por parte de los distintos Estados. Siendo la función esencial de la aduana el Ejercer control sobre Tributos, las Prohibiciones y estimular la exportación

Para delinear un único bien jurídico sería indispensable que existiera cierta asimetría entre los países en lo socio-económico, político y cultural.

Sostiene que si el bien jurídico tutelado es el control que las leyes acuerdan a las aduanas sobre el tráfico internacional de mercadería, ello significa que se vulnera la normativa aduanera interna de nuestro país y la de otro Estado, y ello no divide la conducta, pues de hacerlo, no sería internacional. Es un bien jurídico que potencial o efectivamente es dual. Si el pasajero con la mercadería oculta en su equipaje desiste antes de desembarcar en el exterior, ello no cambia su responsabilidad respecto del contrabando ya cumplido al haber burlado el control de la aduana argentina. Si es descubierto en el lugar de destino, la condena que pueda aplicársele allí absorbe el tramo ilegítimo cumplido hasta allí.

En el régimen actual, el artículo 116 del Código Aduanero consagra expresamente el principio de la previa autorización para la introducción y salida de mercaderías, que define el artículo 9 y que se encuentran sometidas a formalidades cuya inobservancia puede constituir contrabando⁶.

Otro criterio que es más de dogmática penal sostiene que *“El control aduanero en sí mismo no es sino una función ejercida por un órgano de la Administración Pública que por sí sola no puede ser erigida en bien jurídico de un delito. Pues una función no es ni más ni menos que la ‘acción y ejercicio de un empleo, facultad u oficio’. Y, por ende, para ser considerada bien jurídico debe ser completada con una finalidad específica, distinta del mero ejercicio funcional.*

Es por ello que creó el control aduanero caracterizado como un bien jurídico intermedio, en tanto y en cuanto esa función fue otorgada a las aduanas para la salvaguarda de otros bienes jurídicos de distinta entidad que un formal buen desenvolvimiento de la función. Y esos otros bienes jurídicos pueden ser de distinta índole, v.gr., renta fiscal, higiene pública, salud pública, seguridad común, etc., para cuyo cuidado se instrumentaron las funciones de control asignadas a la Administración Nacional de Aduanas”.

Dicho de otra forma, *“el papel general de la Aduana consiste en vigilar el cumplimiento de las prohibiciones legales referentes al tránsito de las fronteras, y dichas prohibiciones se fundan en diferentes razones: fiscales, económicas, sociales y de higiene pública”*. Agregando “salud pública” y “seguridad común” para comprender el tráfico internacional de estupeficientes y de armas.

Ese es el bien jurídico específicamente protegido por el delito, los otros son derivaciones del control aduanero que debe ejercerse. Así, por ejemplo, en un caso, la salud pública podrá integrar el control aduanero pero no porque en sí misma sea resorte de la Aduana, sino porque es el fundamento de una prohibición a la importación o a la exportación, que sí es lo específicamente aduanero. Lo mismo sucede respecto de la política económica, ya que vulnerándose el régimen de control aduanero referente a la importación y exportación, en forma mediata se afecta a la regulación económica que el Estado ha fijado.

Así planteado, resulta perfectamente determinable la existencia o inexistencia del delito de contrabando en cualquier hipótesis que se presente, pues lo habrá en el caso de que se impida o dificulte la función de control de la Aduana, lesionándose o poniéndose en peligro de ese modo el bien jurídico para cuyo cuidado se ha instituido el mentado control. Sin lesión (o

6 El artículo 116, CA, dice: “La entrada y salida de personas al territorio aduanero, así como la importación y exportación de mercadería, deben efectuarse en las horas, por las rutas y por los lugares que se habilitaren al efecto, previa autorización del servicio aduanero”.

7 Bielsa, Rafael, *Derecho Administrativo*, T. IV, págs. 539 y 540.

peligro de lesión) a este otro bien jurídico no habrá delito (aun cuando formalmente pudiera haberse afectado el control *per se*).

Hay quien acepta que se caracterice el “control aduanero” como bien jurídico intermedio –aunque preferiríamos llamarlo “genérico”–, y frente a determinadas modalidades advierte la existencia de otros bienes jurídicos distintos (salud pública, seguridad común, higiene pública, etc.), que se podrían denominar “específicos”.

Así, el “adecuado control aduanero” es un bien genérico y también inmediato. Cuando se trata de una figura agravada, además del bien genérico se incluye el bien específico, llámese “salud pública” (en el caso de estupefacientes) o “seguridad común” (en el supuesto de armas), pero llamar a estos mediatos confunde, pues están dentro del tipo del injusto.

El bien jurídico tutelado por el delito de contrabando es el normal funcionamiento del “control aduanero” pero en el ejercicio de funciones esenciales de la actividad aduanera.

No obstante, frente a determinados supuestos en los que pueda resultar desproporcionada la levedad del hecho ante la reacción penal, se alzarán dos posturas: una que propugna la aplicación de la norma en nombre de la “seguridad jurídica”⁸, y con el objeto de posibilitar una jurisprudencia racional, objetiva e igualitaria y evitar criterios emocionales e inseguros; la otra invoca la atipicidad globante por la insignificancia de la afectación.

Tal como lo sostiene Moccia, ello es muy arriesgado, toda vez que se debe distinguir bien jurídico protegido de la finalidad de la tutela, pues esta última no es un bien jurídico en sentido tradicional, sino un objetivo de organización política, social y económica. En el sector económico se podría mencionar como razones de tutela la correcta gestión económica o el funcionamiento del sistema económico. Si bien son útiles para una primera sistematización de la parte especial, son inabarcables conceptualmente, y por ello hacen peligrar las garantías individuales. Así, la ausencia de lesividad de la conducta en los delitos de peligro abstracto hace que, al no darse el disvalor de resultado, no se pueda captar el disvalor del acto, convirtiendo el ilícito en una mera desobediencia. Para tales conductas corresponderían sanciones administrativas (principio de subsidiaridad del derecho penal). El ilícito administrativo debe captar esos “actos preparatorios” o incumplimientos de un deber⁹.

¿El “control” al que se viene haciendo referencia comprende solo las funciones propias de la Aduana o también las que le deleguen otros organismos?

Si tenemos en cuenta que las funciones de la Aduana han aumentado considerablemente abarcando la percepción y fiscalización de derechos que no son inequívocamente aduaneros, vemos la importancia de precisar el concepto, pues según cuál sea el criterio que adoptemos se ampliará el ámbito de aplicación del delito de contrabando o no.

8 Criterio de la Cámara Nacional Penal Económico, Sala 1ª, causa 24788, F. 850, orden 9157, 5/8/86, reg. 213, F. 366, año 1986. Se trataba de una operación de importación de maní, en la que la Aduana autorizó, previo pago de los derechos, su ingreso al territorio aduanero, supeditado su despacho al previo informe bromatológico y sanitario. No obstante ello, la importadora, sin cumplimentar tal recaudo sanitario y sin comunicación a la autoridad aduanera 5, procedió a comercializar el maní, mediante su venta con fines de industrialización o siembra. Se había acreditado en autos que el maní importado fue destinado en su totalidad a la elaboración industrial y que, según informaba la Junta Nacional de Granos, era apto para los fines que le dio. No obstante, el superior no aceptó que el bien jurídico para el cual se había instrumentado el control aduanero (bien jurídico intermedio) era la salud pública (bien jurídico esencialmente protegido) y que, como esta no fue lesionada ni puesta en peligro, la conducta investigada resultaría atípica. Por ello, dejando de lado la levedad de la lesión, consideró el hecho como contrabando. En idéntico sentido se pronunció la Corte Suprema con relación al delito de hurto de unos “farolitos” plásticos de automóvil. Así, dijo que “de la manera en que se encuentra legislado el hurto, cualquiera que sea la magnitud de la afectación del bien tutelado, en tanto no se prevén grados ni límites, hace que la conducta quede comprendida en el referido artículo 162. La insignificancia solo puede jugar cuando es tal que lleva a despojar a la cosa de ese carácter. Es que no se atiende a la entidad de la lesión patrimonial, sino a la violación al derecho de la propiedad, independientemente del mayor o menor valor de la cosa, aspecto que es relevante solo a los fines de graduar la pena” (CSJN, “Adami, Leonardo E. y otros s/Hurto”, causa A-221, 25/9/86).

9 Conf. Moccia, Sergio, *De la tutela de bienes jurídicos a la tutela de funciones. Entre ilusiones postmodernas y reflujos liberales*, trad. del original italiano a cargo de Ragués Valles, Ramón, Universitat Pompeu Fabra.

El artículo 863, que define el contrabando, participa de las características de las normas penales en blanco, esto es, contiene una prohibición genérica que debe ser integrada a través de otras disposiciones. Así, dice que es contrabando burlar las funciones que las leyes acuerdan a las aduanas, y para saber cuáles son esas funciones debemos acudir a otras normas legales.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en un *leading case* ha sostenido que existe una diferencia fundamental entre el poder de hacer la ley y el poder de conferir cierta autoridad administrativa, con el propósito de regular los detalles necesarios para la ejecución de la ley¹⁰. También dicho “tribunal superior”, inspirándose en la Corte Suprema de los Estados Unidos, admitió que una ley pueda dejar abierto al Poder Ejecutivo un margen lo suficientemente amplio como para que este ejerza su poder reglamentario siempre que la ley regule solo los aspectos generales¹¹.

Con relación a la figura de contrabando, se tutela el control sobre las importaciones y las exportaciones a través de un tipo penal abierto, que requiere del confronte con el ordenamiento aduanero para determinar si la conducta de que se trata ha vulnerado dicha función primordial de control.

En tal sentido, la codificación del derecho aduanero como cuerpo normativo y sistemático facilita esa tarea de integración.

En un concepto rudimentario, el control aduanero se ejerce sobre mercaderías y en la frontera, esto es, se controla el traspaso de toda mercadería, sea que entre o que salga.

Más técnicamente, cabe aclarar que el territorio político no es igual al territorio aduanero, el que, conforme lo señala el artículo 2, Código Aduanero, se caracteriza por la uniformidad del sistema arancelario y de prohibiciones y, en consecuencia, la frontera sobre la que se ejerce ese control es la aduanera, que no siempre coincide con la política.

El tema “control aduanero” se complica frente a las facultades que otros organismos le delegan a la Aduana, e incluso que esta, a su vez, les encomienda a aquellos.

Dicho más claramente, el problema surge cuando la función que cumple la Aduana y que se burla no es aduanera, o cuando la maniobra se realiza ante otros organismos distintos de la Aduana.

Una cosa es que la Aduana, al tener a su cargo el control sobre el tráfico internacional de mercadería lo ejerza con distintos objetivos: monetario, cambiario, sanitario o seguridad común, y otra muy distinta es que cualquiera de esos rubros caracterice la función aduanera, pues estos solo se familiarizan con lo aduanero en cuanto fundamentan restricciones o prohibiciones a la importación o exportación.

Cuando a la Aduana se le encomiendan otras funciones no aduaneras, porque operativamente se considera más eficaz que este organismo controle su cumplimiento, si aceptamos que, a los fines del contrabando, también esas funciones delegadas integren el control aduanero, ocurriría que por la vía operativa se complementaría la norma penal en blanco, ampliándose su tipo legal, y ello es violatorio del principio constitucional de reserva, ya citado.

Así, en materia de exportaciones, se le encomienda a la Aduana que, por ejemplo, verifique la refrendación bancaria o que en importaciones controle la intervención de la Dirección General Impositiva en el pago de impuestos internos.

Dado que tales recaudos son incorporados al trámite de exportación o importación, como condicionantes de estas operaciones, a su incumplimiento se lo considera constitutivo de contrabando.

La tarea de precisar la actividad que se le encomienda a las aduanas, que es de interés a los fines de conocer su competencia, cobra fundamental importancia cuando integra la norma penal y constituye su núcleo delictivo.

10 CSJN, “Delfino, A. M. y Cía.”, Fallos: 148:130, JA, T. 25, pág. 33.

11 Alianak, Raquel C., “Poderes delegados de la Administración Pública”, LL, 1989-C-1157.

Ello significa que operativamente se puede aceptar que dicho organismo cumpla en forma ocasional funciones que no le son propias. Pero cuando se pretende analizar la dimensión del delito de contrabando, dado que tales funciones integran su tipo penal, debemos depurar el catálogo de atribuciones e incluir solo aquellas que son estrictamente de su competencia específica, pues se intenta proteger esa función principal de la Aduana¹².

En la práctica, es usual que para determinar si la violación de un requisito o recaudo es constitutivo de contrabando se requiera informe a la Aduana, o bien se tenga en cuenta si era o no condicionante de la importación o exportación.

La Cámara Nacional de Casación, Sala I¹³, adhirió a la tesis amplia sustentada por la Sala III en precedentes anteriores¹⁴, señalando *“que es determinante para la punición del delito de contrabando que la acción tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas, que tanto las tienen para lograr la recaudación de gravámenes como para velar por la correcta ejecución de las normas que estructuran el ordenamiento económico nacional (CSJN, Fallos: 296:473 y 302:1078 [J 5.7716]), y que, por tanto, el tipo acuñado en el artículo 864, inciso b), CA, se perfecciona cuando se comprueba el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto. Por ese motivo no cabe realizar una distinción entre tributos propiamente aduaneros y los restantes, pues lo realmente relevante es la burla del control mediante la desnaturalización del régimen de importación de automotores establecido en el decreto 2677/91.*

Si ello es así, y si se ha demostrado en el ‘sub lite’ que se varió el tratamiento fiscal de la mercadería (se pagó menos IVA y no se abonaron ganancias) y que en varios supuestos la subfacturación de los bienes alteró la base imponible de todos los tributos (los propiamente aduaneros y los demás de naturaleza fiscal)... cabe pronunciarse en el sentido de que el artículo 864, inciso b), CA, fue bien aplicado”.

La idea sobre la que pivotea el fallo es que a través del contrabando se intenta proteger tanto la recaudación de gravámenes como la correcta ejecución de las normas que estructuran el ordenamiento económico nacional.

De tal manera, dichos precedentes se inclinan por la postura amplia.

En forma contraria, la Sala IV de ese mismo tribunal sostuvo el criterio restringido que circunscribe el aspecto fiscal del tipo en cuestión solo a los tributos aduaneros¹⁵.

Sobre esta base y lo anteriormente expuesto, parte de la doctrina y jurisprudencia sostienen que mantener un enfoque amplio implicaría un retroceso en el camino tendiente a lograr una mayor precisión del bien jurídico protegido, y consecuentemente, de su ámbito de aplicación.

Sin perjuicio de ello, la facilidad para obtener recursos al realizar el control sobre la circulación de mercaderías hizo que se le encomendara a la Aduana la aplicación del derecho tributario no aduanero, considerando los hechos aduaneros de paso como hechos jurídicos generadores de obligaciones.

Así, la Ley de Impuesto al Valor Agregado considera como hecho imponible las importaciones definitivas de cosas muebles, y lo mismo acontece respecto de los impuestos internos, a través de la equiparación del “expendio” al despacho a plaza en las importaciones para consumo.

12 Vidal Albarracín, “Sobre dos votos que restringen el control aduanero”, ED, 105-632.

13 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala 1, 18/12/02, in re “Requiere, Jorge D.”. Véase nuestro comentario publicado en JA, 2003-III, fasc. 10, del 3/9/03.

14 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala 3, “Zankel, Juan A. R. y otro s/Recurso de casación”, reg. 105/98, LL Supl. de Jurisprudencia Penal del 30/6/98. Cabe advertir que ese mismo tribunal, pero su Sala 4, in re “Macri, Francisco y otros”, causa 1378, 9/12/99 (ED, 167-567), se inclinó por el criterio restringido que circunscribe el aspecto fiscal solo a los tributos aduaneros.

15 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala 4ª, in re “Macri, Francisco y otros”, causa 1378, 9/12/99, ED, 167-567. Como en dicho precedente el engaño o falsedad sobre la calidad de usuario, además de afectar el IVA y ganancias, pudo incidir sobre el cumplimiento de las importaciones compensadas realizadas por terminales radicadas en el país, el voto de la mayoría (Dra. Berraz de Vidal) consideró que esta cuestión era competencia de la Secretaría de Industria y su cumplimiento tenía una sanción prevista en los artículos 5, ley 21.932 y 1, decreto 683/94. De ello se extrae que no tiene efecto aduanero.

En cambio, en el impuesto a las ganancias, si bien la importación no configura hecho imponible, procede su liquidación cuando se comercializa la mercadería importada.

No obstante ello, la liquidación, devolución y fiscalización de esos tributos le sigue correspondiendo a la DGI, pues la Aduana solo estaría autorizada a recibir el importe de los tributos no aduaneros vinculados a la importación y a la exportación.

Dicha conclusión no se ve afectada por la fusión de ambos organismos (ex Administración Nacional de Aduanas y DGI) en la Administración Federal de Ingresos Públicos, que pasó a ser la titular directa del derecho a crédito, pues la nueva DGA no pierde por ello su condición de agente de percepción.

De tal manera, respecto de dichos tributos, la DGA es solo agente de percepción, y cuando los incluye en la liquidación que le efectúa al importador, lo hace a título provisorio, correspondiéndole la liquidación definitiva y fiscalización a la DGI. Por lo tanto, al ser la DGI quien tiene las facultades legales para velar por el fiel cumplimiento de estos tributos (IVA, impuestos internos, ganancias), las conductas que puedan afectar su percepción escapan al control aduanero y caen dentro de la órbita del régimen penal tributario.

Aun cuando operativamente se pueda aceptar que la Aduana cumpla esas funciones que no le son propias, cuando debemos integrar el tipo penal del delito de contrabando solo debemos incluir aquellas funciones que son de su competencia específica y que hacen al bien jurídico que se desea tutelar.

La Procuración General de Nación¹⁶ ha dicho sobre interpretación de “control aduanero”: que es *“efectista y sin razón el argumento que situaciones como esta implican que dependa de un órgano administrativo la calificación delictiva de una conducta, porque el acto típicamente antijurídico está descripto en la ley: la dolosa violación del control aduanero, mientras que las normas reglamentarias se limitan a precisar su contenido, haciéndose cargo de las cambiantes situaciones derivadas de las políticas adoptadas o de las modalidades de la actividad regulada”*. Se cita como ejemplo lo que acontece en el tráfico de estupefacientes, donde la inclusión o exclusión de determinada sustancia de la lista depende de un órgano administrativo, no existiendo una indebida delegación de crear el tipo penal respectivo que se encuentra definido en la ley 20.771.

Al respecto, cabe destacar que si bien es válido el cotejo sobre la forma en que se encuentra legislada una y otra figura penal, faltó fijar una limitación a esa tarea de llenado del contenido del tipo.

Ese límite está dado por el bien jurídico tutelado, de manera tal que la integración del núcleo delictivo estará condicionada por él, esto es, por el “tráfico internacional de mercadería” en el contrabando, y por la salud pública en materia de estupefacientes. Por ello, según cierta parte de la doctrina, sostiene que las funciones de control que interesan y que van a conformar el tipo en el delito de contrabando deben tener vinculación con el control de las importaciones o exportaciones, pero no una relación indirecta o aproximada, como podría ser la materia cambiaria, sino hacer a su esencia o naturaleza.

De tal manera, entiende esa parte de la doctrina que, aun cuando operativamente se pueda aceptar que la Aduana cumpla esas funciones que no le son propias, cuando debemos integrar el tipo penal del delito de contrabando solo debemos incluir aquellas funciones que son de su competencia específica y que hacen al bien jurídico que se desea tutelar.

Finalmente, dicho dictamen realizó la distinción entre el control aduanero y los objetivos que dan contenido a dicho control (razones fiscales, económicas, de salud, de seguridad, etc.), y aclaró que en estos supuestos se ataca en forma inmediata a la función aduanera de control y en forma mediata otros objetivos de distintas políticas nacionales.

¹⁶ LL, 1991, T. B, págs. 73 y ss. Fallos: 320:1920.

JURISPRUDENCIA

- Causa “Subpga”, del 12/5/92.
- “YPF Sociedad del Estado c/ANA s/Recurso de apelación” (fallo del 2/7/93).
- “Bunge y Born Comercial SA c/Administración Nacional de Aduanas”¹⁷.
- “A.Z., L.A. y G.B., A.D. s/Contrabando, artículo 863, Código Aduanero, en tentativa y contrabando artículo 864, inciso a), Código Aduanero”¹⁸.
- “I., M.A. s/Recurso de casación”¹⁹.
- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, causa “Seabrokers y otros”.
- CSJN, “Adami, Leonardo E. y otros s/Hurto”, causa A-221, de fecha 25/9/86.

CONCLUSIÓN

Con lo expuesto, entiendo que cuando se alude al “control aduanero”, comprende las facultades inequívocamente aduaneras, esto es, las referentes al arancel y a las prohibiciones sobre importación o exportación, y a otras que por razones operativas también puedan haberse delegado al servicio aduanero.

Adhiriendo por ende al sentido amplio y no restringido que solo lo limita a tributos aduaneros y a las prohibiciones sobre importación y exportación.

En contraposición a los que sostienen el concepto restringido, la extensión no desnaturaliza el concepto aduanero de contrabando.

De tomar un concepto restringido, significaría limitar a la Aduana a un rol meramente recaudador de tributos, cuando ella también vela y protege otros bienes como la seguridad o defensa nacional, la moral pública, la salud pública, el patrimonio cultural, etc.

Según se ha podido ver, en la práctica la evolución del contrabando y la complejidad de las cuestiones que se suscitan son demostrativas de que no cabe aplicar una regla absoluta que resuelva todos los casos presentes y futuros que puedan plantearse.

Si se permite que a través de la inclusión en el trámite de importación o de exportación de requisitos no aduaneros se extienda el ámbito de aplicación del delito de contrabando, ello no desnaturaliza como así tampoco vulnera el principio constitucional de reserva.

Como puede advertirse no hay una sólida jurisprudencia que establezca que la función de la Aduana a los fines del contrabando es controlar el tráfico internacional de mercadería y que tal función la cumple con fines arancelarios y de acatamiento de las prohibiciones.

Tomo la postura que toda otra función de contralor que también se le pueda encomendar a la Aduana será relevante para la configuración del contrabando.

Por ende, para que el control aduanero pueda posicionarse como bien jurídico deber ser complementado con una finalidad específica que da sentido al mero ejercicio funcional. El control se ejerce no solo para la correcta recaudación de tributos y el debido pago de estímulos a la exportación, sino también para el cumplimiento de las prohibiciones.

17 Sentencia del 11/6/68, ED, T. 179-1998, págs. 442 y ss.

18 Cámara Federal Mendoza, Sala B, 5/1/15.

19 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV, 22/12/15.

LOS INTERESES LEGALES EN MATERIA ADUANERA. NECESIDAD DE REFORMAR LOS ARTÍCULOS 791, 794, 797, 812, 838, 845, 848, 882, 883, 924 Y 925 DEL CÓDIGO ADUANERO. PROPUESTA

Juan Carlos Vázquez

I. INTRODUCCIÓN

El pago¹ de la obligación tributaria aduanera, en los modos y lugares que determine el servicio aduanero, debe ser efectuada al contado y antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libramiento fuera autorizado bajo el régimen de garantía² (arg. artículos 788 y 789 del CA).

El pago es la forma más usual y normal de extinguir la obligación tributaria o relación jurídica tributaria, que tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (obligación de dar) y que incluye las obligaciones accesorias como los intereses³.

Sabido es que la obligación tributaria o relación jurídica tributaria nace de la ley y exige, como requisito fundamental para su nacimiento, que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente en la misma como supuesto de la obligación⁴.

1 De lo debido [artículo 787, inciso a)] implica, desde mi modo de ver, el pago con sustento legal.

2 El artículo 453 del CA –relativo al régimen de garantía que puede ser utilizado para obtener el libramiento– establece los siguientes supuestos: 1) de mercadería cuya importación o exportación estuviere sujeta a la eventual exigencia de diferencias por tributos, en cuyo caso el interesado debe, por un lado, pagar el importe que resultare de la liquidación estimativa de tributos practicada en la declaración comprometida y, por el otro, garantizar la diferencia entre esa cantidad y el máximo que el servicio aduanero razonablemente considerare que pudiese adeudarse en tal concepto (inciso a); 2) de mercadería con una espera o una facilidad de las que autorizare la reglamentación para el pago de los tributos, en cuyo caso el interesado debe asegurar el importe de los tributos, intereses y demás accesorios resultantes de la espera o facilidad de pago de que se tratare (inciso b).

3 Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, pág. 369.

4 Jarach, Dino, ob. cit., pág. 378/9.

La falta de cumplimiento de pagar la obligación tributaria⁵, en tiempo y forma exigida, acarrea, entre otras consecuencias⁶, el devengamiento de intereses.

II. LOS INTERESES LEGALES

Los intereses⁷ establecidos en el Código Aduanero (ley 22.415 y modif.), al igual que los previstos en la LPT (ley 11.683, t.o. en 1978 y sus modificaciones), por su fuente son legales, porque son creados por la ley⁸ y, por ende, sujetos al principio de legalidad tributaria aduanera (artículos 4, 9, 10, 11, 14, 16, 17, 19, 28, 29, 33, 52, 75, incisos 1 y 2, 76, 99 y 126, CN)⁹.

En tal sentido, el legislador, en la materia aduanera, ha previsto diversos supuestos en los cuales se tornan exigibles intereses (artículos 791, 794, 797, 811/812, 838, 845, 848, 882, 883, 924 y 925).

Así, siguiendo la finalidad del mismo, estableció intereses moratorios¹⁰ (artículos 791, 794, 811, 812, 838, 845, 882 y 924) y punitivos¹¹ (artículos 797, 848, 883 y 925).

Respecto de la graduación de la tasa de interés, ha de estarse a lo que las citadas normas dispongan, en razón que estas no quedan al arbitrio judicial.

Sentado ello, se ha establecido lo siguiente:

- a) Respecto de la espera o facilidades de pago, la tasa de interés no podrá exceder, en su máximo, al momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para descuentos de documentos comerciales, siendo la autoridad administrativa para establecerla la Administración Federal de Ingresos Públicos (artículo 791).
- b) En el supuesto de falta de pago de la liquidación tributaria, por haberse vencido: a) el plazo de 10 días contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado

5 En cambio, en el derecho de repetición, en donde se genera relación jurídica de signo contrario a la obligación de pagar el tributo, en el cual el acreedor es el contribuyente o responsable y el deudor el Estado, y tiene por objeto restablecer la situación patrimonial anterior a la realización del pago efectuado sin sustento legal, solo se devengan intereses.

6 Cfr. artículo 1122 que prescribe: "Si no se pagaren los importes de los tributos y de las multas cuya percepción estuviere encomendada al servicio aduanero, así como los importes que debieren ser restituidos al Fisco por haber sido pagados indebidamente por este en virtud de los regímenes de estímulo a la exportación regidos por la legislación aduanera con más la actualización y los accesorios que correspondieren, dentro del plazo de quince (15) días de quedar ejecutoriado el acto por el que se hubiere liquidado o fijado su importe o, en su caso, antes de vencimiento de la espera que se hubiere acordado para su pago, el administrador procederá:

- a) a suspender el libramiento de la mercadería que se encontrare a nombre, por cuenta o que fuere de propiedad de los deudores, garantes o responsables de la deuda;
- b) a embargar la mercadería que se hallare en jurisdicción aduanera a nombre, por cuenta o que fuere de propiedad de los deudores, garantes o responsables de la deuda, en cantidad suficiente para cubrir la misma con más sus accesorios, siempre que las medidas que se hubieren adoptado conforme a lo dispuesto en el artículo 1091, inciso d), de este código, no resultaren suficientes para asegurar el pago de lo que correspondiere;
- c) a suspender en el registro correspondiente al deudor, garante o responsable que estuviere inscripto en alguna de las matriculas cuyo control se encontrare a cargo del servicio aduanero".

7 Son la cantidad de cosas fungibles que pueden exigirse como rendimiento de una obligación de capital en proporción al importe o al valor del capital y el tiempo por el cual se está privado de la utilización del mismo (cfr. Ennecerus, L., Tratado de Derecho Civil, T. II, Vol. 1, traducción a la 35ª ed. alemana por Pérez González, B. y Aguer, J., 2ª ed., Ed. Bosch, Barcelona, 1954, pág. 53).

8 A diferencia de los voluntarios que nacen de la voluntad de las partes, comúnmente de una convención.

9 Es una garantía en favor del contribuyente y no del Fisco. Para este último es una limitación constitucional al poder tributario.

10 Los intereses moratorios tienen función resarcitoria y persiguen reparar el daño por el retardo injustificado e imputable en el cumplimiento de la obligación producto de su mora. Constituyen no solo una reparación por el uso de un capital ajeno, sino también una indemnización por la lesión al derecho de crédito no satisfecho en el plazo acordado por la legislación aplicable.

11 Los intereses punitivos previstos por el ordenamiento aduanero, son los que se exigen o imponen como pena de la morosidad del deudor en la satisfacción de la deuda. Estos sustituyen a los moratorios en el momento que se interpone la demanda de ejecución fiscal y se aplica sobre el capital adeudado y los intereses moratorios devengados hasta esa fecha.

los tributos, o b) el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, conlleva el pago de una tasa de interés que no podrá exceder, en su máximo, al momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para descuentos de documentos comerciales, siendo la autoridad administrativa para establecerla la Secretaría de Estado de Hacienda (artículo 794).

- c) En el supuesto de interponerse demanda de ejecución fiscal, el capital adeudado y los intereses devengados hasta ese momento devengarán, a su vez, un interés punitivo que no podrá exceder al momento de su fijación, el triple de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales, siendo la autoridad administrativa para establecerla la Secretaría de Estado de Hacienda (artículo 797).
- d) En el caso de repetición de tributos pagados indebidamente en concepto de tributos, la tasa de interés será la que se fijare de conformidad con lo dispuesto por el artículo 794 (artículos 811/812).
- e) Cuando el servicio aduanero no pagare, no acredite o no autorizar las medidas tendientes al pago o acreditación, según correspondiere, de los importes que debiere en concepto de estímulos a la exportación dentro del plazo que al efecto se hubiere establecido, la tasa de interés será la que se fijare de conformidad con lo dispuesto por el artículo 794 (artículo 838).
- f) En la restitución de los importes que el Fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación regidos por la legislación aduanera, la tasa de interés será la que se fijare de conformidad con lo dispuesto por el artículo 794 (artículo 845).
- g) Cuando se interpusiere demanda de ejecución fiscal, por falta de pago de la decisión que confirmó la obligación de restituir los importes que el Fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación, regidos por la legislación aduanera, el capital adeudado y los intereses devengados hasta ese momento devengarán, a su vez, un interés punitivo, donde la tasa de interés será la que se fijare de conformidad con lo dispuesto por el artículo 797 (artículo 848).
- h) En el supuesto de falta de pago de la pena de multa por delitos aduaneros, luego de haber vencido el plazo de 15 días contados desde que quedare firme la sentencia o resolución que la impusiere, el condenado debe pagar conjuntamente con el mismo, un interés sobre la cantidad no ingresada en dicho plazo, donde la tasa de interés será la que se fijare de conformidad con lo dispuesto por el artículo 794 (artículo 882).
- i) Cuando se interpusiere demanda de ejecución fiscal, por falta de pago de la pena de multa por delitos aduaneros, la multa adeudada y los intereses devengados hasta ese momento devengarán, a su vez, un interés punitivo, donde la tasa de interés será la que se fijare de conformidad con lo dispuesto por el artículo 797 (artículo 883).
- j) En el caso de pago del monto de la multa impuesta por infracciones aduaneras, la tasa de interés será la que se fijare de conformidad con lo dispuesto por el artículo 794 (artículo 924).
- k) Cuando se interpusiere demanda de ejecución fiscal, por falta de pago de la pena de multa por infracciones aduaneras, la multa adeudada y los intereses devengados hasta ese momento devengarán, a su vez, un interés punitivo, donde la tasa de interés será la que se fijare de conformidad con lo dispuesto por el artículo 797 (artículo 925).

De la lectura de tales normas, resulta que la graduación de la tasa de interés ha quedado delegada, en el caso del artículo 791, a la Administración Federal de Ingresos Públicos y en los artículos 794, 797, 811/812, 838, 845, 848, 882, 883, 924 y 925 a la Secretaría de Hacienda.

Cabe señalar que la delegación de facultades que ha realizado el legislador ante aquellas autoridades dependientes del Poder Ejecutivo, para fijar el cuántum de la tasa, sobre la base –tasa de referencia– de lo que percibiere una institución bancaria para un tipo de operación, y estableciendo, al mismo tiempo, un tope máximo, es válida (legítima y constitucional) por encontrar suficiente fundamento en la doctrina de la Corte Suprema¹², que admite la dele-

12 Fallos: 270:42, 304:1898, 306:788, entre otros.

gación parcial o restringida de integrar o completar algunos aspectos de la ley, dentro de la política legislativa fijada en su texto.

Ello, además, se encuentra justificado por las continuas fluctuaciones que presenta la tasa de interés en el mercado doméstico y, por dicha razón, en esta materia es indispensable contar con herramientas que permitan adecuar, en forma ágil, aquellas variaciones.

Por lo tanto, la indeterminación legislativa, que resulta de aquellas normas relativas al quantum de la tasa de interés, debe ser determinada por aquellos organismos en función, al momento que se fijare, de la tasa que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales.

No obstante ello, se habilita a aquellas autoridades a incrementarlas hasta el límite expresamente fijado (caso de moratorios hasta un doble y en los punitorios hasta un triple).

Por último, entiendo que la tasa de referencia que utiliza el legislador bajo la fórmula “*que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales*” es la actualmente denominada, por aquella autoridad bancaria, como “*tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días*”.

III. BREVE RESEÑA SOBRE LAS TASAS DE INTERÉS

En lo que resulta de interés para la presente ponencia, expondré las tasas de interés establecidas en la materia, partiendo de la modificación introducida por el artículo 20 de la ley 23.905.

Así, la resolución SSFP 38/91¹³, reconociendo esta sustancial reforma introducida por aquella ley, dispuso que: a) para los intereses moratorios previstos en pesos por el artículo 794, una tasa de interés del 7% mensual, en cambio, cuando eran liquidados en dólares estadounidenses, el 1% mensual y b) para los intereses punitorios fijados en pesos por el artículo 799, una tasa de interés del 10,5% mensual, en tanto que los liquidados en dólares estadounidenses el 1,5% mensual.

Más tarde, mediante la resolución SSFP 91/91¹⁴ se deroga la citada resolución 38/91, modificándose las tasas aplicables: a) para los intereses moratorios previstos en pesos por el artículo 794 se la reduce a una tasa de interés del 4% mensual, en cambio, cuando eran liquidados en dólares estadounidenses, se la mantiene en el 1% mensual, y b) para los intereses punitorios fijados en pesos por el artículo 799, una tasa de interés del 6% mensual, en tanto que los liquidados en dólares estadounidenses, también se la mantiene, en el 1,5% mensual.

Esta última fue sustituida por la resolución SIP 21/91¹⁵, reduciéndose la tasa de interés –nuevamente– para aquellos montos en pesos previstos en el artículo 794 a una tasa del 3% mensual y para la del artículo 799 en un 4,5% mensual.

Cabe aclarar que, hasta este momento, no se había previsto una tasa diferencial entre los intereses moratorios, sino que las mismas eran iguales en su magnitud.

Posteriormente, se dicta resolución SH 360/96, la cual será tratada, por su importancia, en título seguido al presente (ver § IV.1), la cual introdujo una tasa diferencial entre los intereses moratorios que percibía el Fisco y aquellos que debía percibir el contribuyente.

Luego, por la resolución MEYOYSP 366/98, se unifican las tasas previstas por el Código Aduanero y la LPT, quedando así fijadas: a) intereses moratorios que percibe el Fisco, previstos en los artículos 794, 845 y 924, CA, y 42, LPT, en un 2% mensual, b) intereses punitorios, fijados en los artículos 797, CA, y 55, LPT, en un 3% mensual, c) intereses que percibe el contribuyente, de conformidad con los artículos 811 y 838, CA, y 161, LPT, en 0,50% mensual.

13 BO: 3/5/91.

14 BO: 30/8/91.

15 BO: 18/11/91.

Esta situación de tasas diferenciales y unificación de las establecidas en ambos cuerpos normativos subiste en la actualidad, siendo las actuales¹⁶ las siguientes: a) intereses moratorios que percibe el Fisco, previstos en los artículos 794, 845 y 924, CA, y 37, LPT, en un 3% mensual, b) intereses punitivos, fijados en artículos 797 CA y 52 LPT, en un 4% mensual, c) intereses que percibe el contribuyente, de conformidad con los artículos 811 y 838 CA y 179 LPT, en 0,50% mensual.

IV. ALGUNAS CUESTIONES CONTROVERSIALES RESUELTAS

1. El interés moratorio. Tasas diferenciales.

Hasta el dictado de la resolución SH 360/96¹⁷, la tasa aplicable a los intereses moratorios reglados en los artículos 794, 812, 838, 845 y 924 eran idénticas para todos los supuestos comprendidos en las mismas. Es decir, la autoridad administrativa, frente a la mora del deudor, sin distinguir si este era el contribuyente o el Fisco, fijaba una idéntica tasa de interés.

La resolución SH 360/96 sustituye aquel criterio de igualdad de la tasa aplicable a los intereses moratorios, estableciendo tasas diferenciales, que tienen en cuenta la persona (Fisco o contribuyente) que debe percibirlo.

De ello resultan tasas anuales del 36% para los supuestos de los artículos 794, 845 y 924 y del 6% para los créditos resultantes de los artículos 812 y 838.

Ante esta situación, los contribuyentes cuestionaron aquella diferencia, sosteniendo –sucintamente– que la interpretación que cabría asignar al artículo 812¹⁸, respecto de la tasa de interés, impedía efectuar una diferenciación con aquella prevista al artículo 794¹⁹ en cuanto a su magnitud; es decir que ambas tasas debían ser iguales²⁰, porque aquella remisión debe ser entendida íntegramente y por ende, la autoridad administrativa no se encontraba habilitada a fijar una distinta.

Estos cuestionamientos fueron compartidos por la doctrina²¹; las decisiones jurisdiccionales sobre dicha materia se dirimieron sobre la tasa de interés a aplicarse sobre los montos a restituirse que se encontraban expresados en pesos y no en dólares estadounidenses.

Por su parte, la posición que sostenía la validez de aquella norma se fundaba en el propio artículo 812 que delegaba a la Secretaría de Hacienda la facultad de establecerlas, con los límites máximos fijados para este último caso. Agregaba que el artículo 812 no afirmaba que las tasas que se fijaren debían ser iguales a las determinadas en relación al artículo 794; por cuanto de haber sido querido, hubiera bastado una mención de que las tasas para las repeti-

16 Resolución MEYP 314/04 y su modificatoria, resolución MEYFP 841/10.

17 La resolución SH 360/96, en su artículo 3, estableció, para los créditos en favor del contribuyente, una tasa de interés, para el supuesto del artículo 811 del CA, del 6% anual y, en cambio, en el artículo 1, una tasa del 36 % anual (3% mensual), para los créditos a favor de la Aduana. Asimismo, esta resolución derogó la resolución SFP 21/91 y toda otra norma que se opusiera a la nueva disposición, como fue la resolución SSFP 91/91 que había derogado su similar 38/91, la cual disponía tasas de interés para pesos y dólares, sin diferenciación alguna respecto de los artículos 811 y 794, todas estas normas fueron dictada luego de la sanción de la ley 23.928 que en su artículo 10 estableció la derogación, a partir del 1 de abril de 1991, de todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios.

18 “En los supuestos previstos en el artículo 811, la tasa de interés aplicable será la que fijare la Secretaría de Estado de Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794”.

19 “...La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Estado de Hacienda y no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibié el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales”.

20 Cfr. Alsina, Mario; Basaldúa, Ricardo Xavier y Cotter Moine, Juan Patricio, *Código Aduanero, Comentarios. Antecedentes. Concordancias*, T. VI, artículos 761 a 859, Abeledo Perrot, 1990, pág. 235.

21 Cfr. Zolezzi, Daniel, “Principio de razonabilidad y las tasas de interés en materia aduanera”, ED, 170-862 y más tarde en su comentario titulado “Las tasas de interés en aduana (cuando un reglamento vulnera un código)” al caso “Aluar Aluminio Argentino”, expte. 8229-A, sentencia del 9/4/97, Sala F, ED, 173-462.

ciones serían las del artículo 794, sin que fuera necesario para esa finalidad otorgar un nuevo facultamiento en el artículo 812 a la Secretaría de Hacienda.

Finalmente, la cuestión fue dirimida por la Corte Suprema con fecha 9/11/00 en el caso “Neumáticos Goodyear SA (TF 8659-A) c/ANA”²², a través del cual se confirmó el pronunciamiento de la Sala V de la CNACAF, que había dispuesto que los intereses que debía abonar el organismo aduanero, por la mora en la repetición de los tributos pagados indebidamente por la actora, debían liquidarse –a partir del 5 de junio de 1996– a la tasa del 6% anual establecida en la resolución 360/96 de la Secretaría de Hacienda.

Para así decidirlo, en lo que aquí resulta de interés, sostuvo lo siguiente:

- 1) que el artículo 812 del CA no dispone que la tasa de interés que autoriza fijar a la Secretaría de Hacienda para los supuestos previstos en el artículo 811 –devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos– deba ser la misma que esa autoridad administrativa establezca a los efectos previstos en el artículo 794 de ese ordenamiento legal (mora de los particulares en el pago de tributos) –agregando seguidamente– que si la intención del legislador hubiese sido la de que en ambos casos fuera aplicable idéntica tasa, le habría bastado disponer lisa y llanamente la aplicación de la fijada en los términos del artículo 794 a los casos previstos en el artículo 811, cosa que no hizo –para luego concluir– que por el contrario, tal como fue redactado el artículo 812, corresponde concluir –en concordancia con lo dictaminado por el señor Procurador General– que la referencia que en él se efectúa del artículo 794 se limita al mecanismo para el establecimiento del interés, a su carácter general y al tope que no puede superar (considerando 5°);
- 2) que esta Corte ha establecido en el precedente “Arcana”²³ (Fallos: 308:283) que lo atinente a la mora de los particulares en el pago de tributos, y la repetición por parte de ellos de las sumas abonadas en tal concepto, “*son situaciones de diversa índole*”, ya que en la primera –a diferencia de lo que ocurre con los reclamos de repetición– se encuentra comprometido “*el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que –por otra parte– no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda*” –confr., en análogo sentido, Fallos: 316:42, considerando 3°– (considerando 6°);
- 3) que la diversidad de situaciones lleva a descartar que la distinta tasa de interés aplicable a uno y otro supuesto pueda ocasionar agravio alguno al principio de igualdad (artículo 16 de la Constitución Nacional) (considerando 7°);
- 4) que esta Corte tiene declarado que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su coherencia con el resto del sistema que forma parte, es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 234:482; 310:267, entre otros) –agregando– que desde esta perspectiva se observa que la tesis sostenida por el apelante –más allá de carecer de apoyo en el texto legal, de acuerdo con lo establecido en el considerando 5°– llevaría como resultado que en los supuestos de reclamos de repetición la autoridad administrativa se encontraría constreñida a fijar las mismas tasas de interés aplicables para los casos de mora de los particulares en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cuando las razones de interés general que justifican la elevación de las tasas en esta última situación “*más allá de lo normal*” –según lo puntualizado en el considerando 6°– no concurren en las acciones de repetición, respecto de las cuales no hay motivos para que los intereses superen los niveles comúnmente admitidos como razonable compensación por la indisponibilidad del capital (considerando 8°), y
- 5) finalmente, concluye que no resulta objetable que la resolución 360/96 haya fijado para casos como el del *sub lite* una tasa de interés del 6% anual, y otra más alta para los supuestos de mora de los particulares en el pago de tributos (considerando 9°).

22 Fallos: 323:3412.

23 En este caso se cuestionaba la tasa del 6% sobre las repeticiones establecidas por el entonces artículo 161 de la LPT porque se entendía aplicable la tasa prevista por el artículo 42 de la mencionada ley, que era del 12%, ya que la primera de aquellas normas no establecía tasa o parámetro alguno para su determinación.

2. LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS LUEGO DEL DICTADO DEL ARTÍCULO 20 DE LA LEY 23.905

El artículo 20²⁴ de la ley 23.905²⁵ modificó parcialmente las disposiciones contenidas en el Código Aduanero sobre la determinación de la deuda tributaria, la cual hasta esa fecha se determinaba y pagaba, en su aspecto cuantitativo, al tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas que preveían²⁶.

Las consecuencias de esta modificación han sido, por un lado, que se abandona la determinación en pesos para hacerse, en su aspecto cuantitativo, en dólares estadounidenses y, por el otro, que se habilitara su cancelación (pago) a través de diversos medios (dólares estadounidenses, bonos de crédito a la exportación o en australes –actualmente pesos–), aunque cuando se hiciere en pesos, única y posible en este momento, la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago.

Por lo tanto, el interés moratorio y punitivo, como accesorios de aquellos, se determinan, en su aspecto cuantitativo, también en dólares estadounidenses y se deben pagar en pesos conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago.

Luego de haber transcurrido un poco más de un mes desde la vigencia de la ley 23.905, se sanciona la ley 23.928²⁷ que, entre otras modificaciones, derogó, a partir del 1 de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios²⁸. Asimismo, disponía que no admitiendo la actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor, con posterioridad a aquella fecha, quedaban derogadas las disposiciones legales y reglamentarias, y serían inaplicables las disposiciones contractuales o convencionales que contravinieren lo dispuesto²⁹.

Ante la pretensión fiscal, en cargos suplementarios, de determinarlos en dólares estadounidenses y percibirlos a la equivalencia en pesos de acuerdo al día anterior al del efectivo pago, los contribuyentes entendieron que el artículo 20 de la ley 23.905 había quedado derogado por las disposiciones contenidas en la ley 23.928, por cuanto aquella situación implicaba, por su equivalencia, actualizar y repotenciar deuda.

Estas controversias, finalmente llegaron al Más Alto Tribunal y en el caso “Volkswagen SA (TF 22.179-A) c/DGA”³⁰, sentencia del 5/7/10, este se expidió sobre dos aspectos sustanciales de interés para esta ponencia.

El primero, relacionado con la moneda de pago de las determinaciones suplementarias de tributos, respecto de la cual se resolvió, siguiendo el dictamen de la Procuradora Fiscal al cual se remite, que el artículo 20 de la ley 23.905, no había quedado derogado por la sanción de la ley 23.928.

Los fundamentos de la Corte, con remisión al dictamen fiscal, son los siguientes:

- 1) que el artículo 20 de la ley 23.905 estableció que los derechos de importación y de exportación, así como los demás tributos que gravaren tales operaciones, “se determinarán en

24 Este artículo textualmente dice “Los derechos de importación, los derechos de exportación, así como los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones se determinarán en dólares estadounidenses.

El pago podrá efectuarse en la mencionada moneda, en bonos de crédito a la exportación de acuerdo a las normas vigentes, o en australes. En este último caso, la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago”.

25 BO: 18/2/91, con vigencia a partir del 19/2/91.

26 En importación (artículo 639) se preveían las fechas (momento imponible) indicadas en los artículos 637 y 638 y en exportación (artículo 728) las de los artículos 726 y 727. En igual sentido, los artículos 651, 661, 744 y 753 del CA.

27 BO: 28/3/91.

28 Artículo 10.

29 Artículo 7.

30 Causa V.312.XLV.

dólares estadounidenses”. Y agregó que el pago puede efectuarse –entre otras opciones allí estipuladas– en dólares o en la moneda nacional, caso este en que “*la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago*”;

- 2) que tal disposición no fue dejada de lado por la ley 23.928 pues, a tenor de lo dispuesto en su artículo 7, esta solo estaba dirigida hacia las obligaciones de dar sumas determinadas en moneda nacional –australes, al momento de su sanción–, mientras que las obligaciones cuya suerte aquí se debate debían ser determinadas en dólares;
- 3) que resultaba estéril el esfuerzo argumental de la recurrente fundado en la inteligencia del artículo 639 del Código Aduanero en cuanto este menciona que, para proceder a la liquidación de los derechos de importación y demás gravámenes, la conversión de la divisa extranjera a moneda nacional debe hacerse considerando el tipo de cambio vigente en las fechas establecidas para los diversos supuestos regulados por los artículos 637 y 638 de dicho Código, por la sencilla razón de que, al ser la ley 23.905 posterior al dictado del referido cuerpo legal, ha de estarse a lo dispuesto en ella, y
- 4) que, por otra parte, considerar vigente el citado artículo 20 de la ley 23.905 es el criterio que, implícita pero indudablemente, subyace en la sentencia de ese Tribunal del 27 de abril del corriente año, dictada en la causa B.828.L.XLIII, “Bridgestone Firestone Argentina SA (TF 16.674-A) c/Dirección General de Aduanas”, dada la forma en que la controversia fue allí resuelta.

El segundo, relativo a los gravámenes a los que se refiere el artículo 20 de la ley 23.905, cuando menciona que también deben determinarse en dólares estadounidenses las obligaciones correspondientes a “*los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones*” (énfasis añadido). En concreto, la recurrente menciona que la Aduana le ha liquidado en dólares el IVA, la percepción del IVA correspondiente a la resolución general DGI 3431, como así la percepción del impuesto a las ganancias de la resolución general DGI 3543.

Al respecto, la Corte resolvió, con remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal, que ambas percepciones debieron ser practicadas en pesos y no en dólares como lo postulaba el Fisco. Los argumentos, fueron los siguientes:

- 1) que es inconcusa pauta hermenéutica de esa Corte que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que cuando esta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que exceden las circunstancias del caso, puesto que lo contrario importaría prescindir de su texto (arg. Fallos: 324:2885).
- 2) que con la certera guía que brinda dicha pauta, entiendo que, de los conceptos referidos en el primer párrafo de este acápite, solo el IVA es un tributo que “grava” las operaciones involucradas, puesto que así está establecido en el artículo 1, inciso c), de la ley 23.349 (t.o. en 1997 y sus modificatorias) y que, por lo tanto, únicamente en ese caso correspondía que la obligación tributaria respectiva fuera determinada en dólares junto con los aranceles aduaneros pertinentes.
- 3) que, por el contrario, las percepciones establecidas por los reglamentos mencionados no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponible recaigan sobre las operaciones de importación. En efecto, por un lado, la referida al impuesto a las ganancias de la ley 20.628 constituye una forma de anticipar la futura –y eventual– gabela que pudiera nacer en cabeza del contribuyente por todas sus rentas obtenidas y sujetas a dicho gravamen (arg. artículos 1 y cc. de la ley mencionada).
- 4) que, por otro lado, la percepción de la resolución general 3431 (y sus normas modificatorias) está relacionada con un adelanto del IVA que deberá tributar oportunamente el importador de bienes muebles, pero por mercaderías que luego sean objeto de comercialización en el mercado interno (arg. artículos 1, 2 y cc., y segundo párrafo de sus considerandos).

3. LOS CRÉDITOS DERIVADOS DE LA REPETICIÓN DE TRIBUTOS LUEGO DEL DICTADO DEL ARTÍCULO 20 DE LA LEY 23.905

Como se expusiera en § 2, el artículo 20 de la ley 23.905 modificó parcialmente las disposiciones contenidas en el Código Aduanero sobre la determinación de la deuda tributaria.

Luego del dictado de aquella norma, también fue motivo de controversia si el crédito reconocido a los contribuyentes como consecuencia de la admisión del procedimiento de repetición (artículo 811) debía expresarse en la misma moneda que fuera determinada (dólares) o si, en cambio, la misma debía ser cancelada en la moneda de pago (pesos).

Cabe aclarar que, en el caso sometido a examen, no se cuestionaba la tasa de interés aplicable que hubiera fijado la autoridad administrativa para el período comprendido entre su reclamo y su efectivo pago, sino el importe que debía percibirse.

Esta cuestión, también fue dirimida de manera definitiva por el Más Alto Tribunal, en nuestro caso, “Cencosud SA (TF 29535-A) c/DGA”, con fecha 15/5/14³¹ y en donde se resolvió que los importes pagados indebidamente al Fisco debían ser restituidos conforme lo percibido, es decir, habiendo percibido pesos debe restituir pesos al valor nominal (histórico).

El argumento central del Tribunal Cimero es que el artículo 809 hace expresa mención a que los importes a devolver son aquellos “percibidos”, por lo tanto, habiéndose percibido un importe en pesos, no hay razón para que se considere que se origina para el Fisco una deuda en dólares, descartándose de esta forma la aplicabilidad del artículo 20 de la ley 23.905, por cuanto este, en modo alguno, se refiere a la forma con que se determinarán o calcularán los importes que debe restituir la Aduana por tributos cobrados en exceso, ni tampoco la moneda que debe emplearse para su cancelación.

En consecuencia, el interés moratorio que el contribuyente debe percibir, como accesorio del pago³² indebido, se determina y paga, en su aspecto cuantitativo, también en pesos.

V. CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta lo expuesto en los títulos II a IV, se arribaría a las siguientes conclusiones sobre los intereses:

- 1) Los intereses moratorios del artículo 791 y 794, correspondientes a los tributos que gravan las importaciones y las exportaciones, se determinan y liquidan en dólares estadounidenses y a una tasa del 36% anual.
- 2) Los intereses moratorios de los artículos 791 y 794, por conceptos distintos a los tributos que gravan las importaciones y las exportaciones (v.gr., percepciones de IVA, ganancias e ingresos brutos), se determinan y liquidan en pesos y a una tasa del 36% anual.
- 3) Los intereses moratorios del artículos 811 y 838 se determinan y liquidan en pesos y a una tasa del 6% anual.
- 4) Los intereses moratorios del artículos 845, 882, 924 se determinan y liquidan en pesos y a una tasa del 36% anual.
- 5) Los intereses punitivos del artículo 797, de liquidaciones de tributos que gravan las importaciones y las exportaciones y sus intereses capitalizados, se determinan y liquidan en dólares estadounidenses y a una tasa del 48% anual.
- 6) Los intereses punitivos del artículo 797, de liquidaciones de conceptos distintos a los tributos que gravan las importaciones y las exportaciones y sus intereses capitalizados se determinan y liquidan en pesos y a una tasa del 48% anual.
- 7) Los intereses punitivos de los artículos 848, 883 y 925 se determinan y liquidan en pesos y a una tasa del 48% anual.

31 Registrado en C.1242.XLIX.

32 Desde mi modo de ver “cobro”.

VI. CONTROVERSIAS PENDIENTES DE RESOLUCIÓN

1. El cuántum de la tasa de interés moratorio sobre los tributos que gravan las importaciones y las exportaciones

Como ha quedado expuesto, los tributos que gravan las importaciones y las exportaciones se determinan —en su aspecto cuantitativo— en dólares estadounidenses y se deben pagar en pesos conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago y, en igual medida, los intereses —como accesorios de aquellos—.

Teniendo en cuenta ello, corresponde preguntarse: ¿es legítima la tasa de interés del 3% mensual (36% anual) establecida por el artículo 1 de la resolución MEYP 314/04 y su modificatoria, resolución MEYFP 841/10, fijada de conformidad con lo previsto por el artículo 794 del CA³³?

A efectos de develar este interrogante, cabe recordar, en primer lugar, que el artículo 794 autoriza a aquella autoridad administrativa a fijarla, teniendo en cuenta:

- a) una tasa de referencia, que es la que percibiére el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales. Actualmente denominada como “*tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días*”, y
- b) un tope máximo de aquella tasa de referencia, que es el doble.

Por lo tanto, y a efectos de corroborar la legalidad de aquellas resoluciones administrativas a la luz de la autorización conferida por el mentado artículo 794, es menester establecer, por un lado, cuál es la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días en dólares estadounidenses que tuviere establecida el Banco de la Nación Argentina y, por el otro, si la establecida por la autoridad administrativa se encuentra dentro del parámetro máximo (doble).

De la búsqueda realizada en el sitio de esta entidad bancaria (<http://www.bna.com.ar>), no se observa la existencia de una tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días aplicable a dólares estadounidenses, sino que toda referencia se realiza a aquellas contraídas en pesos, siendo esta —la última disponible a mayo de 2017— de 1,9726% mensual.

Frente a la eventual inexistencia de una tasa de referencia, cuestión que deberá ser probada en cada caso, se torna ilegítima cualquier fijación de una tasa de interés aplicable a dólares estadounidenses, utilizando, por analogía, otra correspondiente a pesos, motivo por el cual el acto administrativo general delegado por el artículo 794 que la fija bajo tal parámetro es inconstitucional frente al bloque de legalidad tributaria aduanera.

A igual tesitura podría arribarse en el supuesto de que la tasa de interés superara el monto máximo previsto por el artículo 794 del CA. Es decir, si la tasa fijada superare el doble de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días en dólares estadounidenses que tuviere establecida el Banco de la Nación Argentina, no pudiéndose tampoco utilizar para su comparación, por analogía, la establecida en pesos.

2. El cuántum de la tasa de interés moratorio sobre otros créditos que debiere percibir el Fisco

Involucro dentro de este subtítulo los siguientes supuestos:

- 1) Los intereses moratorios del artículo 794, la liquidación tributaria por conceptos distintos a los tributos que gravan las importaciones y las exportaciones (v.gr., percepciones de IVA, ganancias e ingresos brutos) que se determinan y liquidan en pesos.
- 2) Los intereses moratorios de los artículos 845, 882 y 924, que se determinan y liquidan en pesos.

33 Con igual alcance para el supuesto de espera o facilidades de pago sobre los tributos que gravan las importaciones y las exportaciones establecidos en el artículo 791.

Siguiendo el mismo razonamiento expresado en el subtítulo 1 y teniendo en cuenta que la tasa de referencia se ubica en el 1,9726% mensual, se concluye que la tasa de interés del 3% mensual (36% anual) establecida por el artículo 1 de la resolución MEYP 314/04 y su similar modificatoria 841/10 es legítima, por no exceder el tope establecido por los artículos 794, 845, 882 y 924 y, por ende, válida frente al bloque de legalidad tributaria aduanera.

3. El cuántum de la tasa de interés moratorio que debiere percibir el contribuyente

Dentro de este subtítulo, incluyo los siguientes casos:

- 1) Los intereses moratorios del artículo 811, que se determinan y liquidan en pesos.
- 2) Los intereses moratorios del artículo 838, que se determinan y liquidan en pesos.

En estos casos, siguiendo idéntico razonamiento al expresado en el § 1 y teniendo en cuenta que la tasa de referencia se ubica en el 1,9726% mensual, se concluye que la tasa de interés del 0,5% mensual (6% anual) establecida por el artículo 3 de la resolución MEYP 314/04 es ilegítima por ser muy inferior a la aludida tasa de referencia, contrariando su naturaleza resarcitoria y reparadora, y, por ello, es violatoria del bloque de legalidad tributaria aduanera.

4. El cuántum de la tasa de interés punitorio sobre los tributos que gravan las importaciones y las exportaciones y sus intereses moratorios capitalizados

Sobre el particular, entiendo aplicable, a los efectos de establecer la legitimidad de la tasa de interés del 48% anual establecida por el artículo 2 de la resolución MEYP 314/04 y su modificatoria resolución MEYFP 841/10 de conformidad con lo previsto por el artículo 797 del CA, los conceptos vertidos en el subtítulo 1.

Por lo tanto, ante la eventual inexistencia de una tasa de referencia —cuestión que también deberá ser probada en el caso— sería ilegítima cualquier fijación de una tasa de interés para dólares estadounidenses utilizando, por analogía, otra correspondiente a pesos, tornando al acto administrativo general delegado por el artículo 799, en inconstitucional por violar el bloque de legalidad tributaria aduanera.

A igual solución se arribaría, en el supuesto de que la tasa de interés fijada supera el monto máximo previsto por el artículo 797 del CA. Es decir, en el caso de que la tasa establecida por la autoridad administrativa superare el triple de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días en dólares estadounidenses que tuviere establecida el Banco de la Nación Argentina.

5. El cuántum de la tasa de interés punitorio sobre la deuda y sus intereses capitalizados por conceptos distintos a los tributos que gravan las importaciones y las exportaciones

Finalmente me refiero a los intereses punitivos de los artículos 797, 848, 883 y 925, correspondientes a la deuda que se mantiene con el Fisco y los intereses moratorios capitalizados, que se determinan y liquidan en pesos y a una tasa del 48% anual, de conformidad con lo previsto por el artículo 2 de la resolución MEYP 314/04 y su modificatoria resolución MEYFP 841/10.

Este supuesto sometido a examen comprende los siguientes importes:

- 1) El importe de la liquidación tributaria por rubros distintos a aquellos que gravan las importaciones y las exportaciones (v.gr., percepciones de IVA, ganancias e ingresos brutos) y sus intereses moratorios capitalizados, que se determinan y liquidan en pesos.

- 2) El importe de la restitución del pago indebido que hubiere efectuado el Fisco en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación regidos por la legislación aduanera y sus intereses moratorios capitalizados, que se determinan y liquidan en pesos.
- 3) El importe de la multa impuesta por delitos o infracciones aduaneras y sus intereses moratorios capitalizados, que se determinan y liquidan en pesos.

Al respecto, siguiendo el mismo razonamiento y teniendo en cuenta que la tasa de referencia se ubica en el 1,9726% mensual, se concluye que la tasa de interés del 4% mensual (48% anual) es legítima, por no exceder del tope establecido por el artículo 799 y, por ende, válida frente al bloque de legalidad tributaria aduanera.

VII. NECESIDAD DE LA REFORMA DE LOS ARTÍCULOS 791, 794, 797, 812, 838, 845, 848, 882, 883, 924 Y 925

1. Fundamentos

Frente al cuadro de conflictos planteados resueltos y aún pendientes de resolución que se derivan de los textos legales contenidos en los artículos 791, 794, 797, 812, 838, 845, 848, 882, 883, 924 y 925, aparece como necesario propiciar una reforma legislativa que reformule su texto, actualizándolo, precisando su contenido, evitando remisiones que generaron conflictos en un pasado.

La reforma tiende a lograr, por un lado, un mayor equilibrio de la relación Fisco/contribuyente y, por el otro, afianzar la seguridad jurídica, asegurando en su texto las garantías de legalidad tributaria en materia aduanera.

En este último aspecto, los textos vigentes de los artículos 812, 838, 845, 882 y 924 que reenvían a la tasa de interés que se fijare de conformidad con lo dispuesto por el artículo 794, generó interpretaciones contrarias sobre el alcance y significado de aquel reenvío, afectando la seguridad jurídica.

En este sentido, producto de la experiencia recogida, estimamos conveniente y necesario que todas las modificaciones propuestas, establezcan de manera clara cómo deben ser fijadas, evitándose remisiones que pueden provocar nuevas confusiones.

Respecto de la tasa de referencia, es menester actualizar, terminológicamente, que esta es la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que percibiére el Banco de la Nación Argentina.

Esta tasa refleja el costo del dinero bancario y asegura al Fisco, junto con el tope máximo que se establece tanto para los moratorios como para los punitivos que se mantienen, los medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de deudas fiscales, cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad, porque gravitan en la percepción de la renta pública.

Respecto del contribuyente, porque la acción de repetición persigue la restitución de un cobro indebido, es decir, sin sustento legal; motivo por el cual aparece como justo y equitativo que el contribuyente no se perjudique por la conducta del Fisco, obteniendo una reparación por el costo del dinero bancario. Además, actúa como un medio coercitivo para evitar en los procedimientos que se ventilan el reconocimiento de aquel derecho, dilaciones irrazonables en las que incurre normalmente el Fisco.

Igual temperamento cabe aplicar sobre los importes que el Fisco debiere en concepto de estímulos a la exportación, asegurándose de esta forma la necesaria neutralidad que debe tener aquella privación de fondos y la necesidad del contribuyente de recurrir al costo del dinero bancario.

Por otro lado, en todos los textos legales que se sustituyen, se incorpora la diferencia del costo del dinero bancario, cuando se trata de moneda nacional o en dólares estadounidenses, porque es bien sabido que ambas tasas de referencia no son análogas.

De esta manera, se autoriza a la autoridad administrativa a fijar la tasa, teniendo en cuenta la moneda respecto de la cual se aplicarán los intereses moratorios y punitivos, a efectos de evitar conflictos que se pudieran producir a su respecto.

En los supuestos contemplados en los artículos 812 y 838, se establece que la tasa a fijarse no puede ser inferior a la tasa de referencia, por cuanto una menor contrariaría la función resarcitoria de los intereses moratorios que, como se dijo, persigue reparar el daño injustificado e imputable en el cumplimiento de la obligación producto de su mora.

Por último, los textos legales que se formulan suprimen toda alusión a la actualización monetaria que, como quedó señalado en numerosos pasajes, se encuentra derogada en nuestro ordenamiento legal.

2. Proyecto de reforma

“Artículo 791 - Las tasas de interés que devengaren los importes cuyo pago fuere objeto de espera o de facilidades serán fijadas con carácter general por la Administración Federal de Ingresos Públicos. El máximo de la tasa de interés a aplicar no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que percibiere el Banco de la Nación Argentina para operaciones en moneda de curso legal o en dólares estadounidenses, según correspondiere. El Poder Ejecutivo podrá autorizar, con carácter excepcional, que dicha espera o facilidades no devenguen interés, siempre que el plazo de las mismas no excediere de ciento veinte (120) días”.

“Artículo 794 - Vencido el plazo de diez (10) días, contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado en dicho plazo. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Hacienda y no podrá exceder en el momento de su fijación, del doble de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que percibiere el Banco de la Nación Argentina para operaciones en moneda de curso legal o en dólares estadounidenses, según correspondiere”.

“Artículo 797 - En el supuesto de interponerse demanda de ejecución fiscal, el capital adeudado y los intereses devengados hasta ese momento devengarán, a su vez, un interés punitivo. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Hacienda y no podrá exceder en el momento de su fijación, del triple de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que percibiere el Banco de la Nación Argentina para operaciones en moneda de curso legal o en dólares estadounidenses, según correspondiere”.

“Artículo 812 - En los supuestos previstos en el artículo 811, la tasa de interés aplicable será fijada con carácter general por la Secretaría de Hacienda y no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que percibiere el Banco de la Nación Argentina, para operaciones en moneda de curso legal o en dólares estadounidenses, según correspondiere. En ningún caso la tasa de interés aplicable podrá ser inferior a la aludida tasa activa que percibiere el Banco de la Nación Argentina”.

“Artículo 838 - Cuando el servicio aduanero no pagare, no acredite o no autorizar las medidas tendientes al pago o acreditación, según correspondiere, de los importes que debiere en concepto de estímulos a la exportación dentro del plazo que al efecto se hubiere establecido, tales importes devengarán, desde el vencimiento de dicho plazo hasta el momento de su pago o acreditación, un interés. La tasa de interés aplicable será fijada con carácter general por la Secretaría de Hacienda y no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos

a 30 días que percibiére el Banco de la Nación Argentina, para operaciones en moneda de curso legal o en dólares estadounidenses, según correspondiere. En ningún caso la tasa de interés aplicable podrá ser inferior a la aludida tasa activa que percibiére el Banco de la Nación Argentina”.

“Artículo 845 - Vencido el plazo de diez (10) días desde la notificación del acto por el cual se intimare la restitución de los importes que el Fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación regidos por la legislación aduanera, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado en dicho plazo. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Hacienda y no podrá exceder en el momento de su fijación, del doble de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que percibiére el Banco de la Nación Argentina para operaciones en moneda de curso legal o en dólares estadounidenses, según correspondiere”.

“Artículo 848 - En el supuesto de interponerse demanda de ejecución fiscal, el capital adeudado y los intereses devengados hasta ese momento devengarán, a su vez, un interés punitivo. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Hacienda y no podrá exceder en el momento de su fijación, de un triple de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que percibiére el Banco de la Nación Argentina para operaciones en moneda de curso legal o en dólares estadounidenses, según correspondiere”.

“Artículo 882 - Vencido el plazo de quince (15) días, contado desde que quedare firme la sentencia o resolución que impusiere pena de multa sin que su importe hubiera sido pagado, el condenado debe pagar juntamente con el mismo un interés sobre la cantidad no ingresada en dicho plazo. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Hacienda y no podrá exceder en el momento de su fijación, del doble de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que percibiére el Banco de la Nación Argentina para operaciones en moneda de curso legal o en dólares estadounidenses, según correspondiere”.

“Artículo 883 - 1. Los intereses previstos en el artículo 882 se devengarán hasta el momento del pago o de la interposición de demanda de ejecución fiscal.

2. En el supuesto de interponerse demanda de ejecución fiscal, la multa adeudada y los intereses devengados hasta ese momento devengarán, a su vez, un interés punitivo cuya tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Hacienda y no podrá exceder en el momento de su fijación, de un triple de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que percibiére el Banco de la Nación Argentina para operaciones en moneda de curso legal o en dólares estadounidenses, según correspondiere”.

“Artículo 924 - Vencido el plazo de quince (15) días contado desde que quedare firme la resolución que impusiere pena de multa sin que su importe hubiera sido pagado, el condenado debe pagar juntamente con el mismo un interés sobre la cantidad no ingresada en dicho plazo. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Hacienda y no podrá exceder en el momento de su fijación, del doble de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que percibiére el Banco de la Nación Argentina para operaciones en moneda de curso legal o en dólares estadounidenses, según correspondiere”.

“Artículo 925 - 1. Los intereses previstos en el artículo 924 se devengarán hasta el momento del pago o de la interposición de demanda de ejecución fiscal.

2. En el supuesto de interponerse demanda de ejecución fiscal, la multa adeudada y los intereses devengados hasta ese momento devengarán, a su vez, un interés punitivo cuya tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Hacienda y no podrá

exceder en el momento de su fijación, de un triple de la tasa activa promedio mensual para descuento de documentos a 30 días que percibiére el Banco de la Nación Argentina para operaciones en moneda de curso legal o en dólares estadounidenses, según correspondiere”.

VIII. PONENCIA

Por lo expuesto, se propone a las X Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales la aprobación de la presente ponencia, que propone sustituir los artículos 791, 794, 797, 812, 838, 845, 848, 882, 883, 924 y 925 del CA por los textos expuestos en el título VII.2.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Alsina, Mario, Basaldúa, Ricardo Xavier y Cotter Moine, Juan Patricio, *Código Aduanero, Comentarios. Antecedentes. Concordancias*, T. VI, artículos 761 a 859, Abeledo Perrot, 1990.
- Ennecerus, Ludwig, *Tratado de Derecho Civil*, T. II, Vol. 1, traducción a la 35ª ed. alemana por Pérez González, B. y Aguer, J., 2ª ed., Bosch, Barcelona, 1954.
- Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996.
- Zolezzi, Daniel, “Las tasas de interés en aduana (cuando un reglamento vulnera un código)”, ED, 173-462.
- Zolezzi, Daniel, “Principio de razonabilidad y las tasas de interés en materia aduanera”, ED, 170-862.

LAS LIQUIDACIONES ADUANERAS SUPLEMENTARIAS

Martín González Seoane

SÍNTESIS

A mi juicio, el artículo 20 de la ley 23.905 quedó derogado con la sanción de la ley 23.928 (conocida como Ley de Convertibilidad) que, a partir del 1 de abril de 1991, dispuso, sin excepción alguna, que quedaban derogadas “...todas las normas legales o reglamentarias que establecían o autorizaban la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas...”, con la ratificación de lo dispuesto por el artículo 4 de la ley 25.561. La Corte Suprema de Justicia no lo ha entendido así en los casos “Bridgestone Firestone Argentina SA” ni en “Volkswagen Argentina SA”, donde estimó aplicable la determinación de liquidaciones aduaneras en dólares estadounidenses considerando que el artículo 20 de la ley 23.905 no fue derogado por la ley 23.928 pues, a tenor de lo dispuesto en su artículo 7, esta solo estaba dirigida hacia las obligaciones de dar sumas determinadas en moneda nacional y no para aquellas obligaciones que debían ser determinadas en dólares.

Sin embargo, el criterio asumido por el Excmo. Tribunal se contradice con lo resuelto en los autos “Massolo, Alberto Jorge c/Transporte del Tejar SA” y en “Obra Social del Personal de Sociedad de Autores c/Sociedad Argentina de Autores y Compositores de Música”, donde la Corte Suprema extendió la prohibición de indexar las cláusulas que permitían una variación del precio por la evolución del tipo de cambio. De esa manera, el Fisco Nacional mediante el artículo 20 de la ley 23.905 pretende, por las determinaciones tributarias en dólares, indexar sus créditos tributarios aduaneros aplicando intereses irracionales del 36% y 48% anual para intereses resarcitorios y punitivos, respectivamente, en razón de lo dispuesto por la resolución general 3271/12. De ese modo, cuanto más demore tanto el servicio aduanero en tramitar sus procedimientos de impugnación o infraccionales, como así también el Tribunal Fiscal de la Nación en resolver los recursos articulados ante su sede sin respetar el derecho al “plazo razonable”, se devengarán mayores intereses en favor del servicio aduanero, que avasallan el derecho a la propiedad de los operadores del comercio exterior.

INTERESES RESARCITORIOS QUE PERCIBE EL ESTADO EN CASO DE MORA DE LOS PARTICULARES, Y LOS RECONOCIDOS A LOS ADMINISTRADOS EN PROCEDIMIENTOS DE REPETICIÓN

*José María Acuña
Pablo Keuthen
Francisco Peris*

SÍNTESIS

- a) En esta ponencia nos hemos propuesto analizar la distinta cuantía de intereses resarcitorios fijados en materia aduanera, respecto de si la posición del Estado es acreedora o deudora. Para ello, referimos a la normativa específicamente aplicable, recordamos el criterio sentado por los creadores del Código Aduanero y citamos jurisprudencia aplicable a la materia.
- b) Consideramos que la fijación de tasas de interés diferenciadas no resulta justa ni parece adecuada a la relación de igualdad que debe existir entre el Fisco y los contribuyentes. En tal sentido, creemos que la solución justa y equitativa para ambas partes es la aplicación de una misma tasa de interés, acorde con los niveles de inflación actuales, evitando un enriquecimiento desproporcionado del Estado a costa del contribuyente.

EL NUEVO CÓDIGO ADUANERO DEL MERCOSUR Y LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL BLOQUE. NECESIDAD DE EVALUAR POSIBLES REFORMAS

María Celia Catoyra

SÍNTESIS

El concepto nacional de territorio aduanero ha sufrido el impacto del Convenio de Kyoto –con mayor consenso en la comunidad internacional– el cual es seguido también por el Código Aduanero del Mercosur, norma que prevalecería sobre las leyes aduaneras de cada país, cuya aplicación sería supletoria. Sin perjuicio de ello, debería revisarse el CAM en varios aspectos de su redacción.

Asimismo, el CAM, concebido como un “código marco”, contiene numerosas delegaciones legislativas hacia normas reglamentarias que no son leyes, afectando el principio de reserva de ley en materia tributaria.

DELEGACIONES LEGISLATIVAS EN EL CÓDIGO ADUANERO ARGENTINO Y EL CÓDIGO ADUANERO DEL MERCOSUR

Juan Pablo Aguirre
Bruno Leandro Galleni
Gabriela Alejandra Tosto

SÍNTESIS

Se propone analizar la problemática de las delegaciones legislativas en el texto del Código Aduanero Argentino y el Código Aduanero del Mercosur, siempre observando los textos a la luz de los principios republicanos de gobierno que establece como regla nuestra constitución. La delicada tarea de legislar le ha tocado no casualmente al más plural y representativo de los órganos que conforman la tríada de gobierno, es decir, al Poder Legislativo.

Por ello, una delegación legislativa en favor del Poder Ejecutivo, siempre implicará la asunción de funciones ajenas a este y en consecuencia, un desbalance de poderes que, de exceder ciertos límites razonables, podrá derivar en actos abusivos y arbitrarios, con el consecuente peligro para las libertades individuales.

LA IMPORTANCIA DE LA DEFINICIÓN CONCRETA DEL “CONTROL ADUANERO” Y SU ALCANCE, POR RAZONES DE SEGURIDAD JURÍDICA

María Montellano

SÍNTESIS

El trabajo realizado se basa en la función principal que tiene a su cargo la Aduana, que es el control que realiza fundamentalmente sobre el tráfico internacional de mercaderías. Y la importancia que tiene con respecto a la seguridad jurídica, para poder saber con anticipación y de manera certera cuáles son nuestros derechos y obligaciones, sin estar expuestos a la imposición de sanciones u otras cuestiones que puedan causar algún perjuicio.

Esto es sumamente importante no solo para el desarrollo del comercio, ya que si no se cumple con las leyes y se aplican criterios arbitrarios, la inversión se detiene o desaparece, sino también para reducir los tiempos en los procedimientos aduaneros y de la atención al público.

TRIBUTOS ADUANEROS: DELEGACIONES. LIQUIDACIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS Y LAS PROBLEMÁTICAS ACTUALES. REPETICIÓN DE TRIBUTOS: SUS INTERESES Y LA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL

Pablo Jorge Moreno

SÍNTESIS

El establecimiento y modificación de los tributos es un tema reservado de forma exclusiva al Poder Legislativo, según la Constitución (estricta reserva de ley) y la justicia lo ha ratificado a lo largo del tiempo. Sin embargo, en los tributos aduaneros, por sus particularidades se admiten delegaciones al Poder Ejecutivo, siempre dentro de claras políticas legislativas, de lo contrario, son nulas (“Camaronera Patagónica”, CSJN).

No quedan dudas respecto de su liquidación, que se realiza en dólares y se abona en pesos según el tipo de cambio del día anterior al pago, criterio ratificado por la justicia en fallos “Bridgestone-Firestone” y “Volkswagen” (CSJN). A su vez, esto no es una repotenciación de deudas de las prohibidas por ley 23.928. Al repetir tributos, se justifica que la tasa activa no sea igual que la tasa pasiva (“Orazio Arcana”, CSJN), pero en el precedente de Cámara (“Alubia”) la Corte no revocó este punto, permitiendo así que esta tasa fuera por lo menos del valor de la inflación.

LAS DELEGACIONES CONTENIDAS EN EL CÓDIGO ADUANERO ARGENTINO Y SU ADECUACIÓN AL TEXTO CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE PROHIBICIONES Y ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS A LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN

Joaquín Perdigués

SÍNTESIS

Luego de un somero análisis de la jurisprudencia de la CSJN, relativa a la delegación impropia de facultades por parte del Congreso de la Nación –desde “A. M. Delfino y Cía.” hasta “Camaronera Patagónica SA”–, se puso de relieve la ineludible necesidad de acudir a una urgente reforma de los artículos 664 y 755 del Código Aduanero y se concluyó que el Poder Legislativo únicamente se encuentra habilitado a delegar de manera impropia la facultad de modificar la alícuota del tributo.

Bajo las premisas de la jurisprudencia del Máximo Tribunal, se indicó que la delegación tributaria únicamente es válida si: i) hay una concreta y clara política legislativa (conf. fallo “Cocchia, Jorge Daniel”); ii) se fijaron pautas o límites claros (conf. fallo “Selcro SA”), y iii) las facultades delegadas se circunscribieron a autorizar que se modificaran las alícuotas aplicables, dentro de baremos mínimos y máximos (conf. fallo “Camaronera Patagónica SA”).

REPETICIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS. DETERMINACIÓN DEL MONTO A PERCIBIR. NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 809 DEL CÓDIGO ADUANERO. PROPUESTA

Juan Carlos Vázquez

SÍNTESIS

Luego de lo resuelto por la Corte Suprema en el caso “Cencosud SA (TF 29535-A) c/DGA”¹ y a fin de asegurar los principios, derechos y garantías del orden tributario aduanero a favor de los deudores y demás responsables que hubieren pagado indebidamente en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera, se propone efectuar una reforma legislativa al artículo 809 del Código Aduanero, aclarando el concepto de lo percibido, a efectos de que el importe a restituirse no sea inequitativo, confiscatorio e irrazonable frustrando la intangibilidad del patrimonio del reclamante (artículo 17, CN).

Para fundamentar esta propuesta, se parte del origen del instituto de la repetición que surge del derecho natural y que manda que nadie pueda enriquecerse a expensas de otro, producto de un cobro indebido, y en el hecho de que el crédito tributario que se repite fue determinado en dólares estadounidenses pero que, a los fines de su cancelación, este debió ser pagado en pesos al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, como consecuencia de una imposición del Estado².

Además, porque no es posible, desde una ética normativa³, sostener un doble estándar que, por un lado, postule que el crédito tributario debe ser determinado en dólares estadouniden-

1 El Más Alto Tribunal ha interpretado en este caso que el artículo 809 hace expresa mención de que los importes a devolver son aquellos “percibidos”, por lo tanto, habiéndose percibido un importe en pesos, no hay razón para que se considere que se origina para el Fisco una deuda en dólares, descartándose de esta forma el alcance esgrimido por la Cámara sobre el artículo 20 de la ley 23.905, por cuanto este, en modo alguno se refiere a la forma en que se determinarán o calcularán los importes que debe restituir la Aduana por tributos cobrados en exceso, ni tampoco la moneda que debe emplearse para su cancelación.

2 El organismo fiscal solo admite su pago en moneda nacional, liquidando a través del SIM de manera automática a la paridad aplicable de aquella moneda que resulte según el tipo de cambio publicado por el Banco de la Nación Argentina correspondiente al día anterior al del efectivo pago según los términos del artículo 20 de la ley 23.905.

3 La ética es normativa porque busca un ideal o norma, según el cual se pueden formular las reglas y leyes de la conducta.

ses, aunque a los fines de su cancelación solo se admita su pago en pesos al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago y que, por el otro, se afirme que aquel cobro efectuado por el Estado, sin sustento jurídico⁴, solo debe ser restituido en los mismos pesos que percibió, porque con ello no se cumple con el objeto de este instituto, que es restablecer la situación patrimonial anterior a la realización del pago indebido.

Por lo expuesto, se propone a las X Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales la aprobación de la siguiente ponencia modificatoria al artículo 809 del Código Aduanero, el cual quedaría redactado de la siguiente forma:

“Artículo 809 - 1. *La Administración Federal de Ingresos Públicos, a solicitud de los interesados, devolverá directamente los importes que hubiera percibido indebidamente en concepto de tributos.*

2. A los fines de devolver el importe percibido indebidamente en concepto de tributos, la Administración Federal de Ingresos Públicos deberá liquidar el mismo a la cantidad en pesos equivalente por el monto en dólares en que fue determinado el tributo que se repite, conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago”.

4 En violación del principio de legalidad (artículos 17 y 19 CN).

DESPACHAR EQUIPAJE NO ACOMPAÑADO EN ARGENTINA: ¿UN BENEFICIO O UN CASTIGO?

Daniel Zarucki

El propósito del trabajo es ilustrar cómo en el régimen de equipaje en el que tanto argentinos que retornan luego de residir en el exterior como extranjeros con residencia permanente, que pretenden acogerse a sus beneficios, deben sortear obstáculos asimilables a vías de hecho, aun contando con la asistencia de un despachante de aduana.

Los controles adicionales tales como los escaneos o la intervención de otras áreas aduaneras especializadas a los que se someten las mercaderías amparadas por el régimen en trato no deberían generar costos extras a los administrados.

En esta premisa se sugiere corregir la interpretación sesgada de la normativa vigente practicada por las áreas operativas aduaneras y se impone la necesidad de sanción de una normativa que garantice eficacia y previsibilidad en los citados controles, equilibrando las pretensiones del administrado y la administración, pues estimamos insuficiente la nota 145/09 de la Dirección de Gestión del Riesgo que instruye el aviso al despachante de aduana a través del servicio “mi celular” de AFIP cuando surge la posibilidad de los mismos, toda vez que las notas son actos de carácter no obligatorio conforme la disposición AFIP 446/09.

Si a ello se le suma que todo lo regulado en cuanto a criterios de escaneo por parte del servicio aduanero se encuentra en normas internas vedadas al conocimiento de los administrados, podemos concluir sin hesitación que debe imperiosamente sancionarse una resolución general que defina de una vez cuáles son los criterios para llevar a cabo esos controles adicionales y cómo se los instrumentará, de modo de no ocasionar sobre costos a los adherentes al régimen en trato.

PANEL II

POSIBLES REFORMAS AL CÓDIGO ADUANERO Y OTRAS NORMAS VINCULADAS CON LA MATERIA. CUESTIONES “DE PROCEDIMIENTO”

PRESIDENTE

Alfredo Abarca

SECRETARIO

Rufino Beccar Varela

RELATORA

María Gottifredi

PANELISTAS

Pablo A. Garbarino

Horacio D. García Prieto

Eduardo Mallea

Stella Maris Ruiz

Facundo Sarrabayrouse

INFORME DE RELATORÍA

Rufino Beccar Varela

INTRODUCCIÓN

La posibilidad de que la Argentina se inserte en el mundo de manera plena y eficiente depende de muchísimos factores, sin lugar a duda. Pero nadie puede desconocer que ello, de algún modo, se encuentra condicionado por lo “amigable” o no que sea un país en materia de comercio exterior. En ese sentido, las formas, los procedimientos, pueden tornarse en verdaderos obstáculos de fondo para lograr ese cometido.

Por eso mismo, en las directivas del panel que nos convoca, resaltamos que en un Estado de Derecho, las denominadas garantías procesales no son sino otra cosa que los modos institucionales de cumplir con los principios de seguridad jurídica, de igualdad ante la ley, de equidad, para asegurar la garantía más amplia del debido proceso y evitar que el Estado, en ejercicio de su poder de policía en sentido amplio, deje inermes derechos fundamentales de sus habitantes.

Los distintos procedimientos que de un modo u otro articulan el diario devenir entre la Aduana y los administrados pone en juego y, en más de una oportunidad, afecta derechos y garantías de orden constitucional, tales como el derecho de defensa, la garantía del debido proceso, el principio de legalidad en materia penal y en materia tributaria, el principio de razonabilidad, el derecho de propiedad y la interpretación de normas de carácter federal.

Justamente por esa razón se invitó a efectuar un análisis crítico sobre los principales procedimientos que hacen a la práctica del comercio exterior y a plantear las modificaciones que se estimen pertinentes.

A) EXPOSICIÓN DEL PANELISTA DR. GARCÍA PRIETO

El Dr. Horacio García Prieto, al efectuar el análisis crítico del procedimiento de repetición de tributos aduaneros, postula una serie de ideas basadas en el derecho común, la tradición del derecho romano, recordando la definición de justicia esbozada por Ulpiano, quien entendió a la justicia como la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo suyo.

Bajo este axioma, que ilumina su presentación, propone una serie de modificaciones planteando un contraste muy marcado entre el concepto de Justicia de Ulpiano y el del Estado que, a través de sus distintas normas, regula la repetición de tributos aduaneros e inequívocamente tiende a favorecer el enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, obstaculizando y desbaratando la acción de quien habiendo pagado tributos aduaneros de más intenta recuperar lo que es suyo.

1. El crédito de quienes repiten tributos debe determinarse en dólares

El primer tema que aborda tiene relación con el tipo de moneda aplicable a las deudas por tributos aduaneros que se determinen en dólares y, por el contrario, el crédito de quienes repiten esos tributos que se determinan en pesos.

Conforme el artículo 20 de la ley 23.905, los tributos que gravan las importaciones y las exportaciones se determinan en dólares estadounidenses. Resalta el panelista que sobre la base de dicha normativa, la Aduana, cuando emite un cargo suplementario este se practica en dólares estadounidenses. Por el contrario, cuando es el Estado el deudor –porque ha cobrado tributos en demasía– el crédito del particular es en pesos.

Vale decir, cuando el particular paga de menos, debe dólares, y cuando paga de más, tiene un crédito en pesos.

Es menester destacar que el panelista no desconoce el criterio jurisprudencia establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, fijado en el fallo “Cencosud SA”, de fecha 15 de mayo de 2014 (expediente C.1242.XLIX.REX). Sin embargo, hace una exégesis crítica, reparando en el hecho de que el Tribunal Cimero no se detuvo en principios de equidad, igualdad o justicia e hizo silencio respecto de los importes que la Aduana debe restituir a los particulares.

En consecuencia, el Dr. García Prieto propone sobre el particular, que así como se admite la conveniencia de mantener el criterio normativo por el que las obligaciones tributarias aduaneras se determinan en dólares estadounidenses, también se fije por ley que el crédito del contribuyente que repite tributos debe ser nominado en dólares estadounidenses.

2. Los intereses que se acreditan a favor del repitente deben compensar la desvalorización monetaria y resarcir la privación del capital

El siguiente punto que aborda el Dr. García Prieto tiene que ver con la tasa de interés aplicable al crédito del repitente *vis a vis* el crédito del Fisco.

Resalta como un agravante, que al punto anterior debe sumarse el hecho de que a dicho crédito en pesos, conforme a la resolución 36/03, se le aplica una tasa de interés del 6% anual.

Como contraste, marca el hecho de que el propio Estado, en pos de preservar su interés como acreedor de deudas tributarias en pesos, aplica la tasa de interés del 36% anual.

Por ello, propugna una solución legislativa eficiente para asegurar la efectiva aplicación de una tasa de interés a favor del contribuyente repitente, que repare la desvalorización monetaria y en alguna medida compense la privación del capital.

Puntualmente, propone que se establezca normativamente una relación fija y constante entre la tasa de interés aplicable a las deudas y a los créditos de los contribuyentes.

3. Duración del procedimiento en sede administrativa: el contribuyente debe tener la posibilidad de llevar el caso a sede judicial en forma rápida

Aborda en este punto el Dr. García Prieto la problemática que suscita la duración excesiva de los procedimientos de repetición en sede administrativa, dado que su redacción actual facilita la dilación irracional de los trámites.

Ello así, en tanto que el Código Aduanero fija plazos para determinadas etapas dentro del proceso pero no en todas. Por ejemplo, el Código no fija expresamente un plazo para disponer la apertura a prueba y proveer a su producción.

Por otro lado, sostiene que para el caso del procedimiento de repetición, el recurso por retardo establecido en el artículo 1159 del Código Aduanero resulta inútil, en tanto que cuando las actuaciones están paralizadas, el plazo para el dictado de la resolución definitiva nunca se inicia.

A partir de todo lo anterior, el Dr. García Prieto propone echar mano a una herramienta ya conocida en el mundo jurídico vernáculo. Puntualmente, propugna adoptar la solución contenida en el artículo 81 de la Ley de Procedimiento Tributario donde, por el solo transcurso del plazo de tres meses desde la presentación del reclamo de repetición, el contribuyente tiene la opción de considerar denegado el pedido e interponer demanda, ya sea ante la Justicia o ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

4. Posibilidad de que el contribuyente aplique su crédito para extinguir sus obligaciones tributarias por compensación, tan pronto cuente con una resolución o sentencia firme y definitiva

Finalmente, el panelista brega por la existencia de normativa que garantice la efectiva posibilidad para los contribuyentes de utilizar el instituto de la compensación –previsto en el artículo 787– para los casos de contar con una resolución o sentencia firme favorable de devolución de tributos.

De esta forma, sostiene, se podrían reducir los efectos negativos que existen hoy por la mora en el pago inmediato de los créditos del repitente de tributos. Ello así, ya que, si bien el propio Código en sus artículos 809 y 810 dispone el pago inmediato, en los hechos, esto no ocurre.

La compensación, conforme existe hoy en el Código, es admisible pero inaplicable por encontrarse pendiente de reglamentación, sostiene el Dr. García Prieto.

Por ello, sugiere que el repitente pueda efectivamente utilizar su crédito para cancelar deudas tributarias aduaneras por compensación y que como antecedente se tome la normativa que aplica la Dirección General Impositiva, que así lo autoriza y de manera efectiva.

B) EXPOSICIÓN DEL PANELISTA DR. FACUNDO SARRABAYROUSSE

El panelista presenta en su exposición un tema de suma relevancia, la doble jurisdicción en materia penal aduanera, base de un trabajo en coautoría con el Dr. Mariano Sejem, para plantear una propuesta de modificación en ocasión de un nuevo Anteproyecto de Reforma del Código Penal de la Nación.

Como piedra angular de su exposición, el panelista afirma que en materia de derecho penal aduanero no debe existir asunto con tanto consenso como lo es la necesidad de derogación de la denominada “doble jurisdicción” en la aplicación de las sanciones por el delito de contrabando.

Además, por otro lado, dicho sentido de la oportunidad deriva de la creación de una nueva Comisión para la Reforma del Código Penal de la Nación por medio del decreto del Poder Ejecutivo Nacional 103/17.

El panelista esboza una definición, al sostener que se habla de doble jurisdicción cuando se desdobra la facultad de aplicación de las penas por el delito de contrabando. Y ello se da cuando la facultad de establecer penas recae en la autoridad judicial interviniente en la causa por contrabando por determinadas penas y, respecto de otras, su aplicación es resorte de la autoridad aduanera.

De esta manera, la comisión de un delito aduanero da inicio a dos jurisdicciones. Una de ellas es la jurisdicción judicial, que aplica las penas privativas de la libertad (entre otras) y, paralelamente, la jurisdicción aduanera, que tiene el resorte de aplicar las penas de comiso, la de multa, etc.

En su opinión, la doble jurisdicción en materia penal aduanera presenta un camino errático en el derecho nacional, oscilando entre las dos corrientes existentes.

Para justificar ello, recuerda que ya las Ordenanzas de Aduana (ley 181, modificada en 1876 por la ley 810) no la preveía, lo que se explica porque este ilícito no se reprimía en ese cuerpo legal con una pena privativa de la libertad, sino solo con comiso y la multa.

Por otro lado, la ley 3050 dictada en 1893 estableció una pena privativa de libertad para reprimir el contrabando, por lo que, a partir de ese momento, el juzgamiento del contrabando pasó a ser resorte de la autoridad judicial.

Posteriormente, la ley 3890 ordenó que las penas corporales fueran de competencia judicial, en tanto el comiso y la multa eran de competencia de la aduana, debiéndose devolver el sumario a la aduana una vez finalizada la etapa judicial. Así es como se materializó la doble jurisdicción en materia de delito de contrabando.

En el período 1963-1978, se derogó la doble jurisdicción penal aduanera y se dispuso la competencia exclusiva de la autoridad judicial para el juzgamiento del delito de contrabando y la aplicación de las penas.

A partir de allí, mediante la ley 21.898 se restauró la vigencia de la doble jurisdicción al modificar el artículo 196 de la Ley de Aduana.

Pocos años después, en 1981, con la instauración del Código Aduanero, se decidió mantener la doble jurisdicción.

El panelista considera que el fundamento de la doble jurisdicción principalmente radica en una costumbre de raíz histórica.

Asimismo, resalta el fallo “De la Rosa Vallejos”, por medio del cual se estableció la supe-ditación de la autoridad aduanera para la aplicación de las penas “accesorias” a la de pena privativa de la libertad, a efectos de evitar criterios contradictorios en ambas jurisdicciones, que pudieran generar el tan mentado escándalo jurídico.

Concluye el panelista, ya desde un punto de vista más pragmático, que más allá de los cuestionamientos respecto de su legalidad, lo cierto es que la doble jurisdicción ha producido un sinnúmero de inconvenientes en la práctica penal aduanera, que justifican su supresión.

Como ser, el vinculado con el de cosa juzgada de la sentencia judicial y la posibilidad de obtener pronunciamientos contradictorios sobre un mismo hecho. La dilación indebida del proceso penal en razón de tener que esperar el condenado en sede judicial la sustanciación de un sumario ante la Aduana para la cuantificación de las sanciones.

Por otro lado, otro inconveniente que menciona es la aplicación de la suspensión del juicio a prueba para el delito de contrabando, la cuestión de la devolución de las mercaderías en la causa penal, entre otras cuestiones que apunta.

Por todo lo expuesto, el panelista hace una serie de propuestas de modificación de los artículos 1026 a 1029, 1121 y 1081.

C) EXPOSICIÓN DEL PANELISTA DR. MALLEA

El Dr. Mallea abordó en su trabajo la cuestión asociada con la tramitación y eficiencia de los procedimientos aduaneros, centrado, principalmente, en los plazos.

De ahí que se pregunte si existen medidas que permitan reducir el tiempo que demandan los procedimientos en los cuales los derechos de los administrados se encuentran en discusión, considerando para ello, que la demora de la Aduana afecta también al TFN y a la justicia.

Propone el relator una definición de “eficiencia” que considere el cumplir con los estándares de “pronta revisión” indicado en el artículo X del GATT y la noción de “plazo razonable” contenida en el artículo 8 del Pacto San José de Costa Rica.

Posteriormente, efectúa una reseña de los plazos y etapas procesales dentro de los procedimientos reglados existentes en el Código Aduanero, y concluye que, en varios casos, en el devenir diario de la práctica, por diversos factores, esas disposiciones son ignoradas.

Dentro de las posibles causas que originan esta demora, desarrolla aquellas que entiende más determinantes, como ser: órdenes deliberadas de demorar procesos o de prestar atención particular a causas determinadas, efectuar denuncias infundadas que luego no pueden prosperar.

Como ejemplo de procesos masivos ilegales e infundados, cita a la instrucción general DGA 2/12, que ilegalmente disponía la imputación de infracciones aduaneras frente a la falta de ingreso o ingreso tardío de divisas.

También cita como ejemplo el aún vigente derecho adicional establecido por regímenes de importación temporal para perfeccionamiento industrial, aun existiendo el antecedente de la Corte Suprema de Justicia “Frischer SRL”.

Por ello, resalta que no se trata necesariamente de reducir plazos, sino de algo más profundo: denuncias inidóneas de las áreas operativas o de control; la falta de recursos humanos y tecnológicos, entre otros.

Un dato que deja entrever y que considera subyacente en la problemática es la corrupción, a la cual define como un mal endémico que requiere la urgente sanción de leyes por parte del Congreso Nacional y la voluntad política de quienes tienen y tendrán a su cargo su aplicación.

Como contrapartida de todo lo antedicho, menciona una serie de medidas ya adaptadas por la administración, en pos de alcanzar la eficiencia administrativa pretendida, incluye la reducción de plazos y procedimientos, y se pueden citar: i) las instrucciones generales DGA 01/98, 2/07 y 2/08; ii) el pago de multas y tributos por medio de liquidación Malvina anticipada; iii) el libramiento de mercadería detenida con seguro de caución como consecuencia de la suspensión del despacho por la presunta comisión de infracciones; iv) el reciente procedimiento sumarial abreviado para las infracciones de los artículos 994 y 995 del CA, y v) el aumento del monto a \$ 500 mil para aprobar las resoluciones previstas por el artículo 1115 del CA.

Asimismo, propone una serie de medidas tendientes a lograr la eficiencia administrativa, resaltando que en algunos casos, algunas ya fueron propuestas en otros foros de la especialidad pero que, sin embargo, al día de hoy no han recibido acogida.

Principalmente, propone la modificación de las causales de interrupción y suspensión de la prescripción puesto que, como están hoy previstas, dan lugar a la duración de procesos por más de quince años.

En segundo término, propone la pérdida de competencia de la Aduana para aquellos supuestos en los que los procesos superen los dos años, pero asumiendo que la Aduana debe focalizar sus esfuerzos y recursos en denuncias y asuntos fundados. Sumado a este punto, plantea la posibilidad de reducción de un 50% de la tasa de interés aplicable para los procedimientos de impugnación e infracciones para los casos de demora excesiva. Asimismo, plantea para los procedimientos de repetición, el aumento de la tasa de interés a un 3% mensual cuando se superen los dos años de duración del proceso.

Sumado a esas sugerencias de modificación, expone la posibilidad de que exista una efectiva evaluación del desempeño de los funcionarios en el cumplimiento de la ley, la asignación de los recursos necesarios a las áreas que deben resolver procedimientos, que exista una revisión integral de los procedimientos en trámite y, finalmente, que se cree una suerte de índice de eficiencia aduanera a efectos de poder mensurar de algún modo.

Siguiendo en esta línea, se encuentra el trabajo presentado por el ponente Dr. Viola Morosini, el cual versa sobre las facultades de la Aduana para dictar medidas cautelares en el marco de los procesos para las infracciones. Sostiene el ponente que el régimen de medidas cautelares previsto requiere reformas a fin de establecer límites a las prerrogativas de la Aduana, que son necesarias para el debido control del tráfico internacional de mercaderías.

Dentro de sus propuestas vinculadas con los plazos y eficiencia, propone que en el plazo perentorio de cinco días contados desde la adopción de la medida, el juez administrativo se pronuncie disponiendo la apertura del sumario y dando –en su caso– los fundamentos por los cuales confirma las medidas adoptadas, bajo apercibimiento de producirse la caducidad automática de las medidas.

Cabe destacar, por otro lado, la ponencia presentada por la Dra. Gladys Gigante, que trata sobre las posibles reformas al procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación en pos de lograr la reducción de los plazos en los procesos que el mentado Tribunal tiene a su cargo.

En dicho trabajo, además de plantear la oralidad para algunas etapas del proceso, referencia la experiencia chilena en la materia, también efectúa un interesante planteo sobre la posible alternativa para agilizar la tramitación de los expedientes ante el Tribunal, incorporando más sedes del TFN en distintos puntos del país con el objetivo de otorgarle al contribuyente la facultad de optar por interponer sus recursos y demandas en la delegación que corresponda a su domicilio. El objetivo, puntualiza, es buscar una descentralización y lograr optimizar los tiempos.

D) EXPOSICIÓN DE LA PANELISTA DRA. STELLA MARIS RUIZ

La Dra. Ruiz, en su exposición, básicamente plantea la armonización de la normativa local e internacional con relación a la praxis y estatus del despachante en la legislación vernácula y, puntualmente, sobre la cuestión acerca de la intervención obligatoria o facultativa del despachante de aduana.

Sostiene que el Acuerdo para la facilitación de comercio que tiene justamente el propósito explícito de “facilitar el comercio”, de algún modo, afirma la actuación del despachante como un elemento esencial para lograr los objetivos de dicho acuerdo.

En efecto, al referirse el artículo VIII –cuyo título es “Derechos y formalidades referentes a la importación y a la exportación”– indica “la necesidad de reducir al mínimo los efectos y la complejidad de las formalidades de importación y de exportación y de reducir y simplificar los requisitos relativos a los documentos exigidos para la importación y la exportación”, afirma que la tarea del despachante es vital a dichos fines.

Resalta la panelista que la facilitación del comercio implica la reducción de costos, la agilización de las operaciones, el uso de la electrónica en los procesos, etc. La no intervención del Despachante de Aduana, en su carácter de auxiliar del servicio aduanero, impediría en distintas situaciones un adecuado ejercicio del control aduanero y del cuidado de la renta fiscal, puesto que habilitaría la intervención de personas sin la idoneidad y capacitación adecuada.

Resalta que en esta línea, sobre la intervención obligatoria del despachante, se enrolan Uruguay, Paraguay, Chile, Perú y México, como así también Francia e Italia en Europa.

Por ello, postula que cualquier proyecto de modificación del Código Aduanero deberá contemplar en su articulado las situaciones nacionales e internacionales de cambios en el comercio exterior, entre otras, respecto de los operadores del comercio exterior –despachantes de aduana y otros sujetos– estableciendo reglas claras de comportamiento, responsabilidad, así como su idoneidad y los procedimientos a los que deberán someterse, de una forma fácil, segura y ágil.

E) EXPOSICIÓN DEL PANELISTA DR. GARBARINO

La exposición del Dr. Garbarino se centra en el Tribunal Fiscal de la Nación como un tribunal judicial y no como un tribunal administrativo. Sostiene que prácticamente la totalidad de la jurisprudencia y doctrina especializada es conteste en sostener que el Tribunal posee naturaleza administrativa.

Funda su postura en el hecho de que el modo de funcionar y las particularidades tanto legales como fácticas y jurisprudenciales que guían su accionar en nada coinciden con las de un verdadero tribunal administrativo, ya que el Tribunal Fiscal dicta sentencias que deben observar los requisitos de las sentencias conforme el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y no los de la ley 19.549 (LPA), fija costas y regula honorarios, entre otras características especiales, que lo constituyen en un tribunal único en su especie.

Por otro lado, sostiene que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha postulado reiteradamente que las decisiones de la Corte Interamericana “*resultan de cumplimiento obligatorio para el Estado Argentino (artículo 68.1, CADH)*”, y por su parte, la Corte Interamericana de

Derechos Humanos ha sostenido que “...los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles –condición que indudablemente reviste este Tribunal Fiscal– están en la obligación de ejercer *ex officio* un “control de convencionalidad”.

En consecuencia, sostiene, el Tribunal Fiscal, por imperio de la jurisprudencia mencionada debe ejercer siempre el control de convencionalidad, por lo que va de suyo que también debe realizar un adecuado control de constitucionalidad, atento a la íntima e indisoluble interrelación que existe entre ambos.

Por lo tanto, el artículo 1164 del Código Aduanero, que veda el control de constitucionalidad por parte del Tribunal Fiscal de la Nación ha devenido derogado por la Convención Americana de Derechos Humanos, habida cuenta de su jerarquía suprallegal, derogación reafirmada por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos –artículo 75, inciso 22, segundo párrafo–.

De otro modo, sostiene que el hecho de negar a dicho Tribunal la plena facultad para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, resulta contrario a la Ley Fundamental, por cuanto constituye una limitación directa al modo con que sus integrantes desempeñan su tarea, y a su independencia misma, lo que no se ajusta al orden jurídico imperante.

Por otro lado, afirma, reciente jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos –vinculante para los distintos poderes del Estado Nacional– ha establecido que la garantía de la doble instancia con el alcance indicado (ordinario y pleno) no se circunscribe exclusivamente a la materia penal, sino que se extiende a las extrapenales (civiles, laborales, fiscales o de cualquier otro carácter).

A la luz de dicha jurisprudencia internacional, que garantiza la doble instancia judicial ordinaria y plena, debe autorizarse a tener al TFN como primera instancia jurisdiccional (materialmente judicial)– y por ende, los artículos 1164 del Código Aduanero y 185 de la ley 11.683 deben necesariamente entenderse como derogados, cuanto menos.

El panelista prosigue diciendo que el Tribunal Fiscal de la Nación ejerce funciones jurisdiccionales, y al igual que el fuero contencioso-administrativo federal, estas resultan sustantiva o materialmente judiciales, en tanto es un órgano de justicia (en el caso, aduanera), imparcial e independiente de la administración activa, y el único tribunal del país especializado en materia aduanera. Por ello, debe gozar de al menos idénticas facultades –por ejemplo, para el dictado de medidas cautelares y la declaración de inconstitucionalidad, vedado en el artículo 1164– que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, pues ambos tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto a las garantías del debido proceso adjetivo y de la doble instancia plena establecidas en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y participan de igual modo en la sublime misión de impartir justicia.

Para concluir, su exposición postula que, de entenderse que el TFN es un tribunal “administrativo”, siguiendo a la doctrina mayoritaria y casi unánime de nuestro país, debiera estar bajo la Superintendencia del Ministerio de Justicia de la Nación y no de la Subsecretaría de Hacienda, dependiente del Ministerio de Economía, pues teniendo en cuenta su naturaleza jurisdiccional y conforme los estándares requeridos por la Convención Americana de Derechos Humanos, se estima imprescindible la separación de su actuación de la órbita del organismo encargado de la gestión fiscal, para así asegurar y fortalecer la independencia e imparcialidad de su accionar.

Con relación a las ponencias presentadas vinculadas con este tema, cabe destacar que la totalidad concuerda con la postura del Dr. Garbarino, en el sentido de inclinarse por sostener que el TFN es un órgano judicial con plenas facultades jurisdiccionales.

En efecto, los Dres. Vilmer Benítez, Yebra y Pérez Orue en su trabajo “Reflexiones respecto al Tribunal Fiscal de la Nación, el control de constitucionalidad y convencionalidad”, también manifiestan que el actual artículo 1164 del CA, no solo es contrario al principio de supremacía de la Constitución, sino que implica que en muchos casos el Tribunal Fiscal termine dictando resoluciones a sabiendas de su ilegalidad contrariando los derechos de los contribuyentes.

Los autores también concuerdan con Garbarino respecto de que la Constitución Nacional y los instrumentos internacionales de derechos humanos con jerarquía constitucional, sumados a los pronunciamientos de organismos como la Corte Interamericana de Derechos Humanos, obligan al Tribunal Fiscal a ejercer el control de convencionalidad y también el de constitucionalidad, dado el vínculo indisoluble que existe entre ellos.

Por otro lado, corresponde hacer mención a la ponencia presentada por el Dr. Francia que versa sobre la tensión existente entre dos artículos del Código Aduanero que tratan sobre las facultades que posee el Tribunal Fiscal de la Nación.

Describe el ponente que, por un lado, el artículo 1143 prevé amplias facultades en cabeza del TFN para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes. Y, por otro lado, el artículo 1145, que establece la obligación del apelante de expresar todos sus agravios en el recurso respectivo.

Luego de un minucioso análisis de la jurisprudencia vigente en la materia, concluye que correspondería modificar el artículo 1143 del Código Aduanero, de manera que queden especificados los alcances de las facultades allí establecidas.

Siguiendo con las potestades del Tribunal Fiscal, traemos a colación el trabajo del Dr. Alan Rusinek, titulado “Tribunal Fiscal. Competencia y facultades para dictar medidas cautelares. Posible adecuación legal”. El trabajo versa, justamente, sobre la posibilidad de que el Tribunal Fiscal de la Nación dicte medidas cautelares y sobre la legalidad de las mismas.

El ponente se inclina por sostener la validez del dictado de las medidas por parte del TFN. Para ello, sostiene que es un órgano especializado que ejerce funciones jurisdiccionales, tomando decisiones imparciales, independiente de la administración activa. De ahí que coincide con los doctrinarios que adhieren a aquella postura según la cual el Tribunal Fiscal de la Nación debe gozar de al menos facultades idénticas a cualquier organismo que imparta justicia, y en este caso, la de dictar medidas cautelares, en cualquier tipo de proceso que implique determinación de derechos, siempre y cuando se respeten todas las garantías constitucionales.

CONCLUSIÓN

Antes de concluir, queremos efectuar un sincero y profundo agradecimiento a todos los participantes del panel. Sus aportes y visiones son particularmente valorados para la realización de las recomendaciones de las Jornadas. También queremos hacer extensivo este agradecimiento a los ponentes, por sus trabajos presentados. Eventos de esta naturaleza se nutren principalmente por el entusiasmo y esfuerzo de todos sus participantes, de modo que muchas gracias.

Finalmente, corresponde indicar que el presente trabajo de relatoría fue realizado sobre la base de los trabajos de dichos ponentes y panelistas, los cuales serán expuestos en su totalidad en la publicación final de las X Jornadas.

LA REVISIÓN DE LA CUESTIÓN DE LOS PLAZOS EN LOS PROCEDIMIENTOS ADUANEROS EN POS DE LA “EFICIENCIA”

Eduardo Mallea

“Nada se parece tanto a la injusticia como la justicia tardía”

Lucio Anneo Séneca

(Corduba, 4 a.C. - Roma, 65 d.C.)

I. INTRODUCCIÓN

Este trabajo, elaborado con motivo de mi participación en las X Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales¹, se centra en posibles reformas al Código Aduanero, ley 22.415 (el “CA”) y otras normas vinculadas con la materia; en particular, con una cuestión de larga data², asociada con la tramitación y eficiencia de los procedimientos aduaneros: *los plazos*.

Lo analizado aquí, considerando el estado de situación actual –tanto normativo como fáctico– es si existen medidas que permitan reducir el tiempo que demandan los procedimientos en los cuales los derechos de los administrados se encuentran en discusión³, con el objetivo último que la AFIP-DGA logre una mayor eficiencia en su tratamiento⁴, lo cual debería necesariamente redundar en un beneficio para los administrados (y también de la Administración).

En este sentido, se pretende verificar:

- en qué consiste la “eficiencia” de la AFIP-DGA (ver Apartado II, *infra*);

1 Los días 10 y 11/8/17.

2 Conf. Abarca, Alfredo E., *Procedimientos Aduaneros*, Ed. Universidad, Buenos Aires, 1993, págs. 95 a 102; Proyecto de Modificación del Código Aduanero Argentino, propuesto por el Grupo de Trabajo integrado por representantes de la CAC, CIRA, CERA, CDA e IAEA, elevado el 3/8/04 (el “Proyecto de Modificación del CA de 2004”).

3 Entre “Procedimientos ante la Dirección General de Aduanas” se toma aquí a aquellos a los cuales se hace referencia en el Título II “Procedimientos especiales” de la Sección XIV del CA, en sus artículos 1053 a 1128; esto es, de impugnación, de repetición y para las infracciones. Ello, por cuanto en estos últimos es quizá donde se debaten o pueden debatirse cuestiones más trascendentales, tanto para la Administración como para los administrados. El análisis acerca del alcance de la eficiencia en todos los procedimientos ante el servicio aduanero (y no solo los especiales) excede el propósito de este trabajo.

4 Los lineamientos sugeridos para este trabajo señalan “Posible fijación de términos perentorios, y sus efectos, para cada uno de los actos a cargo de la instrucción. Conveniencia de adopción legal concreta de los estándares ‘pronta revisión’ contenida en el artículo X, GATT y ‘plazo razonable’, contenido en las Convenciones”.

- si el mero acortamiento de plazos basta para arribar a la tan demandada “eficiencia” y si existen otras cuestiones que deben ser ponderadas (ver Apartado III, *infra*);
- cuáles son, por ende, las medidas que deben adoptarse, incluyendo una revisión de aquellas ya adoptadas (ver Apartado IV, *infra*), y
- las probabilidades que las medidas detectadas sean efectivamente implementadas (ver Apartado V, *infra*).

Como anticipo señalo que no es objeto de este trabajo brindar un análisis exhaustivo de las garantías y derechos que se ven vulnerados por la ineficiencia administrativa en el desarrollo de los procedimientos. Solamente se hará una mención. Varios autores han escrito sobre ello y es un tema que fue receptado por la jurisprudencia⁵.

Asimismo, no se tratan aquí –por el objeto de este trabajo– las instancias de apelación⁶ ni las herramientas disponibles en el ámbito del Tribunal Fiscal de la Nación (el “TFN”) ante situaciones de retardo⁷ o demoras excesivas⁸, las cuales se asume conocidas y cuya implementación en cada caso depende de los hechos y del criterio profesional de los abogados intervinientes.

El propósito de este trabajo es ir a lo concreto, enunciando posibles soluciones, aunque teniendo en cuenta que una sola cosa no basta. Esto es, el hecho de que dispongamos o decretemos el “acortamiento de plazos” no necesariamente implica arribar a la eficiencia en el actuar administrativo. Como se verá pueden ser necesarias distintas medidas para arribar a la eficiencia que se busca.

Siendo la Aduana un actor clave para que Argentina alcance mayor competitividad deberían implementarse la mayor cantidad de medidas posibles para lograr, por un lado, una mayor sencillez en la relación Fisco-contribuyente y, por el otro, una mayor eficiencia en los cometidos del organismo. Sin duda, la reducción de plazos en los trámites controvertidos con la Aduana ocupa un lugar relevante en la agenda del comercio exterior⁹. Ello, considerando la necesidad de inversiones y que, según datos de 2015, Argentina es uno de los países más complejos del mundo para hacer negocios¹⁰.

Se menciona asimismo que la demora en la resolución de actuaciones o expedientes no solo afecta a la AFIP-DGA, sino que también se encuentran en crisis –en este sentido– el TFN y la justicia, y que esa crisis se verifica también en la resolución de conflictos de índole distinta a la aduanera, tal como la civil y comercial, la penal, la administrativa, seguridad social, etc.

5 En primer lugar, se pueden nombrar los derechos y garantías constitucionales de propiedad y defensa en juicio. También los derechos a la tutela judicial efectiva, a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones indebidas; principios de certeza, seguridad jurídica y buena fe. La Constitución Nacional en su artículo 18 ampara a la defensa en juicio, y la Convención Americana de Derechos Humanos (o “Pacto San José de Costa Rica”) en sus artículos 8, apartado 1, y 25 enuncian el concepto de plazo razonable y el derecho de toda persona a obtener un mediante un recurso sencillo y rápido, o efectivo, protección frente a violaciones de sus derechos fundamentales, aun cuando esas violaciones fuesen cometidas por personas en el ejercicio de sus funciones oficiales.

Vasta jurisprudencia se refiere al concepto de “plazo razonable”, pudiendo citar “Losicer, Jorge A. y otros c/BCRA - Resolución 169/05 (expte. 105666/86 - sum. fin. 708)”, CSJN, 26/6/12, Fallos: 335:1126; “Bossi y García SA (TF 5932-A) c/DGA”, CSJN, 8/11/11, sent. B.1229.XLIII, Fallos: 334:1264; “Aero Vip SA c/DGA y otros s/Recurso directo de organismo externo”, CNACAF, Sala V, 19/6/14, expte. 57025/13; “Decker Indelqui SA c/Dirección General de Aduanas s/Recurso de apelación”, TFN, Sala F, 30/12/16, causa 27.635-A; “La Equitativa del Plata SA de Seguros c/Dirección General de Aduanas s/Recurso de apelación”, TFN, Sala F, 6/3/15, causa 30.630-A; entre otros.

6 Esto es, el procedimiento ante el TFN o el proceso judicial ante el juez competente, según establece el artículo 1132 del CA.

7 Recurso de apelación por retardo en el dictado de la resolución [conf. artículos 1025, inciso d), y 1159 del CA].

8 Amparo por mora [conf. artículos 1025, inciso e), 1160 y 1161 del CA].

9 En efecto, es uno de los cometidos del recientemente designado Director General de Aduanas Adjunto. Según el decreto 393/17, entre sus funciones están las de actuar en la mejora de los procesos reglados en el CA y en sus normas reglamentarias, rediseñándolos, facilitando y agilizando el comercio exterior; en definitiva, simplificando trámites y reduciendo los costos de las operaciones de comercio exterior.

10 Ver <https://www.cronista.com/negocios/Argentina-es-el-pais-mas-complejo-del-mundo-para-hacer-negocios-20160217-0007.html>.

II. “EFICIENCIA” DE LA AFIP-DGA

Si la eficiencia es lo que se pretende, entonces se debe analizar qué es y dónde se encuentra receptada legalmente.

Una de las acepciones que la Real Academia Española (la “RAE”) brinda sobre la palabra “eficiencia” es “*Capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado*”. Con lo cual, ello da la idea de que, en primer lugar, se debe tener capacidad –de derecho, pero también en los hechos–, para luego poder disponer de algo o de alguien (recursos que se vinculan con la capacidad en los hechos), a fin de lograr o alcanzar, mediante ese uso, la consecuencia buscada (finalidad). Lo expuesto remite al concepto de “dinámica”¹¹, que en un Estado de Derecho debe tender hacia el “bien común”, incluyendo a la justicia, en su definición clásica filosófica de “dar a cada uno lo suyo”, pudiendo agregarse “en tiempo oportuno”.

Con lo cual, una entidad u organismo “eficiente” puede ser concebido como aquel que, gracias a la utilización de los recursos *necesarios* (y no solamente “con los que cuenta” o “se le asignan”) lleva adelante su actividad, para lograr de manera acertada y pronta los objetivos de su “competencia”¹².

Ahora bien, no existe una definición legal del término “eficiencia”. La ley nacional 19.549 de Procedimientos Administrativos (la “LNPA”) brinda parámetros o pautas de “eficiencia”¹³ aplicables a la administración pública nacional en general y, también, a la AFIP-DGA, aunque en forma supletoria¹⁴. Ahora bien, en lo que respecta a los procedimientos por infracciones y por delitos aduaneros, prevalecen las disposiciones del Código Procesal Penal (el “CPP”) por sobre aquellas de la LNPA¹⁵, aunque se entiende que la aplicación de las disposiciones del CPP se vincula mayormente con las garantías fundamentales del principio de inocencia, *in dubio pro reo*, etc. Por ende, los parámetros de eficiencia de la LNPA resultan también plenamente aplicables a los procedimientos por infracciones y por delitos aduaneros. En cuanto al CA, podemos encontrar aplicaciones del estándar de eficiencia en sus distintas disposiciones, como se verá seguidamente, si bien conviviendo con otras que, en los hechos, terminan dejándolas sin efecto. Es justamente acerca de estas últimas sobre las cuales –entre otras– habría que trabajar.

11 Algunas de las acepciones que la RAE brinda sobre el término “dinámica” son “*dicho de una persona: notable por su energía y actividad*”, “*sistema de fuerzas dirigidas a un fin*” y “*nivel de intensidad de una actividad*”.

12 En cuanto a la competencia de la AFIP-DGA, ver decreto 618/97 (artículos 4, 6, 9 y 11) y, en cuanto a los procedimientos aquí tratados, Capítulo segundo, Jurisdicción y competencia, del Título I, Disposiciones generales, de la Sección XIV, Procedimientos, del CA.

13 Así, la “*impulsión e instrucción de oficio*”, la “*celeridad, economía, sencillez y eficacia en los trámites*” e incluso el “*informalismo*” tienden a la “eficiencia”. También existen regulaciones acerca de “los plazos”. El artículo 40 del reglamento de la LNPA, aprobado por decreto 1759/72, estipula: “*Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 47, in fine, las notificaciones se diligenciarán dentro de los cinco (5) días computados a partir del día siguiente al del acto objeto de notificación e indicarán los recursos que se puedan interponer contra dicho acto y el plazo dentro del cual deben articularse los mismos, o en su caso, si el acto agota las instancias administrativas*” (el resaltado me pertenece).

14 Conf. apartado 1 del artículo 1017 del CA.

15 Conf. apartado 2 del artículo 1017 del CA, el cual dispone: “*Cuando se trate de los procedimientos por infracciones y por delitos aduaneros, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimientos en lo Criminal la Justicia Federal y los Tribunales de la Capital y Territorios Nacionales, las que prevalecerán sobre las indicadas en el apartado 1*”. Actualmente, el código vigente es el CPP aprobado por la ley 23.984, mientras que aún está en vías de implementación el Código Procesal Penal de la Nación, aprobado por ley 27.063; esta última derogó el CPP aprobado por la ley 23.984, si bien ello se encuentra condicionado al cumplimiento del cronograma de implementación progresiva dispuesto por la ley 27.150, el cual está hoy pendiente.

La aplicación del CPP (ley 23.984) a los procedimientos infraccionales (en lugar de aplicar el al Código de Procedimientos en lo Criminal para la Justicia Federal y los Tribunales Ordinarios de la Capital y Territorios Nacionales, ley 2.372) fue receptado por la jurisprudencia; p.ej., en las causas “Philips Argentina SA” (CNACAF, Sala III, 26/5/94) y “Alefa” (CNACAF, Sala IV, 4/5/94). En el mismo sentido, causa “Equipos y Controles SA c/AFIP - DGA - 2.681/00 - expte. 606113/96 s/Administración Nacional de Aduana” (CNACAF, Sala II, 22/4/04).

Remitiéndonos a los lineamientos de este trabajo, “eficiencia” es, en última instancia, cumplir con los estándares de “pronta revisión” [conf. párrafo 3.b) del artículo X del GATT, “Publicación y aplicación de los reglamentos comerciales”¹⁶] y “plazo razonable” (conf. artículos 8, apartado 1, y 25, apartado 1, del Pacto San José de Costa Rica¹⁷).

III. ¿A DÓNDE ESTAMOS HOY?

En primer lugar, se hará mención de las disposiciones que se vinculan con el desarrollo de los procedimientos especiales, en particular en lo que se refiere a sus plazos. Claramente, por diversos factores, estas disposiciones son ignoradas en muchos casos. Pero también existen disposiciones que no establecen plazos para el cumplimiento de determinados actos o, incluso, otras que sirven a la ineficiencia de la administración, todo lo cual ayuda al alargamiento de plazos. En segundo lugar, mencionamos un ejemplo real, aunque en abstracto, a modo verificación fáctica de que algunas disposiciones legales no tienen o tienen poca aplicación práctica, mientras que otras se aplican con el propósito expreso de dilatar los procedimientos.

A) Aspecto de fondo

Si de plazos de procedimientos hablamos, deberíamos conocer cuáles son aquellos que el CA establece para su desarrollo.

En primer lugar, hay que recurrir a las “disposiciones comunes a todos los procedimientos ante el servicio aduanero”¹⁸. Allí, se indica que en las actuaciones en sede aduanera los plazos son perentorios¹⁹ y que salvo disposición en contrario, se computan por días hábiles admi-

16 El mencionado párrafo dispone: “b) Cada parte contratante mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, **a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras**. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas, y sus decisiones serán ejecutadas por estos últimos y regirán su práctica administrativa, a menos que se interponga un recurso ante una jurisdicción superior, dentro del plazo prescrito para los recursos presentados por los importadores, y a reserva de que la administración central de tal organismo pueda adoptar medidas con el fin de obtener la revisión del caso mediante otro procedimiento, si hay motivos suficientes para creer que la decisión es incompatible con los principios jurídicos o con la realidad de los hechos” (el resaltado me pertenece), agregando el párrafo c) que “Las disposiciones del apartado b) de este párrafo no requerirán la supresión o la sustitución de los procedimientos vigentes en el territorio de toda parte contratante en la fecha del presente Acuerdo, que garanticen de hecho una revisión imparcial y objetiva de las decisiones administrativas, aun cuando dichos procedimientos no sean total u oficialmente independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas. Toda parte contratante que recurra a tales procedimientos deberá facilitar a las **partes contratantes**, si así lo solicitan, una información completa al respecto para que puedan decidir si los procedimientos citados se ajustan a las condiciones fijadas en este apartado”. No se encontró jurisprudencia local que haga mención o referencia al estándar “pronta revisión”. Sí existen antecedentes a nivel OMC, p.ej., “European Communities - Selected Customs Matters”, WT/DS315/15, 14 de diciembre 2006, ver en https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds315_e.htm, donde Estados Unidos alegó que la Unión Europea incumplió con el establecimiento de tribunales o procedimientos para la pronta revisión y corrección de acciones administrativas en asuntos aduaneros, en particular, aquellas concernientes a leyes y regulaciones sobre clasificación y valoración de mercaderías.

17 El artículo 8.1 dispone: “Garantías judiciales 1. **Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable**, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, **en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter**” (el resaltado me pertenece), mientras que el artículo 25.1 establece: “Protección judicial 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y **rápido** o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales” (el resaltado me pertenece).

18 Capítulo Primero, Título I “Disposiciones Generales”, Sección XIV “Procedimientos” del CA.

19 El CPP dispone en su artículo 163 que “Los términos son perentorios e improrrogables, salvo las excepciones dispuestas por la ley”.

nistrativos los plazos que no excedieren de 30 días y, cualquiera fuere su extensión, los de carácter procesal; asimismo, que cuando un plazo venciere en día inhábil administrativo, se reputará que vence el primer día hábil inmediato siguiente y que las presentaciones no efectuadas en el horario hábil administrativo del día en que venciere el plazo se podrán efectuar válidamente dentro de las 2 primeras horas hábiles administrativas del día siguiente al de vencimiento; también que salvo que se habiliten horas y días para cumplir alguna actuación o diligencia determinada, ellas deberán practicarse en días y horas hábiles administrativos²⁰.

Asimismo, podemos encontrar disposiciones en materia de plazos aplicables (solamente) a todos los procedimientos especiales²¹, p.ej., cómputo en días hábiles administrativos, desde el día hábil siguiente a la fecha de notificación; ampliación de plazos por la distancia, etc. Desde ya, y por lo expuesto, no se computan como hábiles los días en los cuales la administración no trabaja, p.ej., feriados, días no laborables. También –por fuera del CA– las ferias de invierno y de verano²², períodos durante los cuales la actividad de la Administración cesa para los procedimientos especiales, salvo que acceda a pedidos puntuales de habilitación en feria, autorizando la actividad solo respecto de estos últimos²³.

Ahora bien, también el CA estipula disposiciones que establecen plazos dentro de cada uno de los procedimientos especiales. Al respecto, se recuerda que los plazos son “*obligatorios para los interesados y para la Administración*” [conf. artículo 1, inciso e), de la LNPA].

A.1. Procedimiento de impugnación

Los actos que usualmente se impugnan por los administrados son cargos suplementarios formulados en concepto de tributos aduaneros, único supuesto con efecto suspensivo. La Aduana cuenta con 5 años para formular y percibir esos cargos, término que se computa a partir del 1 de enero del año siguiente a aquel en el cual se verificó el hecho imponible, interrumpiéndose con la notificación de la liquidación aduanera. Ahora bien, también existen causales de suspensión de la prescripción de esta acción, tales como la apertura del sumario, cuando en la causa se investiga la comisión de un ilícito, o desde que el administrado interpusiere “*un recurso o reclamación que tuviere efecto suspensivo contra la liquidación tributaria, hasta que recayere decisión que habilitare su ejecución*”²⁴.

El CA otorga 10 días hábiles para interponer la impugnación desde la notificación del acto respectivo (p.ej., cargo)²⁵. No existe un plazo para que la Aduana ordene la apertura a prueba y provea a su producción²⁶, o para que declare la causa como de puro derecho²⁷. Sí existe un plazo de 40 días hábiles para producir la prueba que se admita (susceptible de ampliación)²⁸ y un plazo de 6 días hábiles para alegar²⁹. Tampoco se impone un plazo para el dictamen jurídico que pudiese ser necesario³⁰ y se establece un plazo de 60 días para dictar resolución definitiva administrativa, solo cuando se hubiere producido prueba³¹.

A.2. Procedimiento de repetición

En este supuesto, quien tiene a su cargo el inicio del procedimiento es el administrado, durante el plazo de prescripción de 5 años.

20 Conf. artículos 1006, 1007, 1008, 1009, 1010 y 1011 del CA.

21 Capítulo Tercero, Título I, Disposiciones generales, Sección XIV, Procedimientos, del CA.

22 Resolución ANA 4091/83 (28/12/83) y resolución general AFIP 1983 (BO: 21/12/05).

23 Usualmente se habilita frente a mercadería perecedera, pago voluntario, etc.

24 Conf. artículos 803 a 806 del CA.

25 Conf. artículo 1055 apartado 1 del CA, plazo que se computa a partir del día hábil siguiente al de la notificación.

26 Conf. artículos 1059 y 1060 del CA.

27 Conf. artículo 1061 del CA.

28 Conf. artículo 1062 del CA.

29 Conf. artículo 1063 del CA.

30 Conf. artículo 1065 del CA.

31 Conf. artículo 1065 del CA.

Una vez iniciado, no hay un plazo para que se ordene la apertura a prueba y se provea a su producción³². Tampoco hay plazo para declarar la causa de puro derecho³³. Sí existe un plazo de 40 días hábiles para producir prueba (susceptible de ampliación)³⁴ y un plazo de 6 días hábiles para alegar³⁵. Tampoco se impone un plazo para el dictamen jurídico que pudiese ser necesario³⁶ y se establece un plazo de 60 días para dictar resolución definitiva administrativa, solo cuando se hubiere producido prueba³⁷.

A.3. Procedimiento para las infracciones

De los tres procedimientos especiales, el relativo a las infracciones es el que el CA más extensamente trata, por la sanción que de él puede resultar y que puede afectar a determinados hechos, actos u omisiones, y por los derechos y garantías en juego.

Más allá del plazo de prescripción de 5 años para imponer penas por infracciones aduaneras, del CA, cuando el funcionario aduanero advierte una infracción en el curso de un despacho y lo detiene (medida cautelar más usualmente utilizada), debe comunicar tal circunstancia al “Administrador”, dentro de las 48 horas, con remisión de una copia del acta de denuncia correspondiente. En los hechos, tal plazo raramente se cumple. Y, en ese caso, el “Administrador” deberá ordenar la apertura del sumario o dejar sin efecto la medida (sin perjuicio de seguir investigando) dentro de 25 días (hábiles) desde la traba de la medida cautelar³⁸. Si ello no ocurre vencido el plazo de 25 días, se puede solicitar formalmente el levantamiento; la Aduana tiene 5 días para disponer la apertura del sumario; en caso contrario, las mercaderías deben ser liberadas. Por el contrario, si no se traban medidas cautelares y frente a una denuncia, la Aduana tiene el plazo de prescripción de 5 años para “investigar” y disponer la apertura del sumario. Una vez que ocurre esto último, la Aduana cuenta con otros 5 años para resolver el procedimiento. Dentro de este último plazo, existe un plazo de 10 días para interponer la defensa, el cual se computa a partir del día hábil administrativo siguiente a la fecha de notificación de la corrida de vista. No se establece un plazo para ordenar la apertura a prueba y proveer a su producción³⁹ o, alternativamente, para declarar la causa como de puro derecho. Al igual que en los procedimientos especiales anteriormente comentados, existe un plazo de 40 días hábiles para producir prueba (susceptible de ampliación)⁴⁰ y un plazo de 6 días hábiles para alegar⁴¹; no se impone un plazo para el dictamen jurídico que pudiese ser necesario⁴²; y se establece un plazo de 60 días para dictar resolución definitiva administrativa, solo cuando se hubiere producido prueba⁴³.

B) Aspecto operativo

Seguidamente se menciona, a modo de ejemplo, un caso real de procedimiento infraccional, aunque sin referencias específicas, donde se verifica un caso patente de morosidad e ineficiencia administrativa. Desde ya, no en todos los procedimientos que se inician se verifican demoras tales como la que seguidamente se expone.

32 Conf. artículo 1072 del CA.

33 Conf. artículo 1074 del CA.

34 Conf. artículo 1075 del CA.

35 Conf. artículo 1076 del CA.

36 Conf. artículo 1078 del CA.

37 Conf. artículo 1078 del CA.

38 Esto debería verse morigerado en la práctica por las recientes disposiciones adoptadas para liberar a plaza la mercadería con un seguro de caución frente a la detención del despacho por presumirse la configuración de la infracción.

39 Conf. artículos 1107 y 1108 del CA.

40 Conf. artículo 1109 del CA.

41 Conf. artículo 1110 del CA.

42 Conf. artículo 1112 del CA.

43 Conf. artículo 1112 del CA.

Es necesario trabajar en determinar cuáles son las causas de esa morosidad, cuáles son los factores que inciden en el actuar de la AFIP-DGA, que la llevan a incumplir con el estándar de “plazo razonable”; ello, con el propósito de corregir la situación, para que no se verifique nuevamente (o, al menos, para que ello ocurra en la menor medida de lo posible).

Este caso tuvo su raíz en una época que –por distintas circunstancias– puede denominarse de “ineficiencia administrativa”, sobre lo cual ahondamos en el § B.2, habiendo sido resuelto recientemente en sede aduanera y apelada la resolución condenatoria al TFN.

B.1. Ejemplo

Se menciona una denuncia por medio de la cual se imputó a una compañía la presunta comisión de la infracción del artículo 970 del CA, alegando un presunto incumplimiento al régimen de importación temporal para perfeccionamiento industrial, por una destinación de importación temporal oficializada el 17/4/06, durante la vigencia del régimen establecido por el decreto 1439/96 (y la resolución 72/92 del ex Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, sus modificatorias y complementarias) (la “DIT”). La fecha de vencimiento de la DIT operaba el 17/4/07. Previo a ese vencimiento se habrían documentado distintos permisos de embarque que cancelaron la DIT. Recién 5 años después, el 12/6/12 se dispuso la apertura de sumario y el 8/5/17 se notificó la corrida de vista. Fue recién en ese momento que la compañía habría tenido noción de la existencia de una contingencia⁴⁴. Previa presentación de la defensa en legal tiempo y forma, la AFIP-DGA resolvió la cuestión el 12/6/17, horas antes de su prescripción. Es decir, transcurrieron más de 10 años desde el acaecimiento del hecho y la AFIP-DGA se tomó el último mes de vida de la cuestión en sede aduanera para adoptar una resolución de manera mecánica (condena y, desde ya, sin abrir la causa a prueba). Y eso solo para agotar la instancia administrativa. Ahora, esta causa se encuentra en discusión en el TFN.

¿Cuáles son las normas en las cuales, en los hechos, la AFIP-DGA basó su proceder? Más allá de las facultades generales de verificación *ex post*⁴⁵ y las específicas para las importaciones temporales, la AFIP-DGA hizo uso del artículo 937, inciso a), del CA, que dispone la interrupción de la prescripción de las acciones del servicio aduanero para imponer penas por el “*dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario*”. Es decir, previo al transcurso de los 5 años, se formuló la denuncia, y la AFIP-DGA dictó el auto de apertura del sumario *sin notificarlo*. Por este último mero hecho (y porque la ley la faculta y ninguna autoridad lo impide) interrumpió las acciones para imponer penas. Con ese mismo acto también suspendió la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera⁴⁶. Así, la Aduana ganó otros casi 5 años para notificar esa apertura, correr la vista del sumario y resolver la actuación.

B.2. Posibles razones de la morosidad

Una de ellas puede encontrarse en las “bajadas de línea” que fueron tan frecuentes en la última década y cuyas consecuencias perduran aun hoy, con la premisa de “recaudar”⁴⁷. Ello

44 Si bien es cierto que el mantenimiento de las garantías durante todo ese tiempo podría haber brindado una pauta de que algún problema había.

45 Conf. artículos 249 y 348 del CA, y artículo 9, apartado 2), incisos d) y h), del decreto 618/97.

46 Ello, hasta que “*recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión*” [conf. inciso a) del artículo 805 del CA]. Por su parte, la notificación de la liquidación tributaria aduanera interrumpe la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera [conf. inciso a) del artículo 806 del CA]. Luego, se vuelve a suspender “*desde que el deudor o responsable interpusiere algún recurso o reclamación que tuviere efecto suspensivo contra la liquidación tributaria, hasta que recayere decisión que habilitare su ejecución*” [conf. inciso c) del artículo 805 del CA].

47 La finalidad u objetivo primario de la Aduana es el control sobre el tráfico internacional de mercaderías, incluyendo por ende la aplicación de las prohibiciones a la importación y a la exportación. Es cierto que mediante el Decreto de Necesidad y Urgencia 618/97 se derogaron las disposiciones del CA vinculadas con el “Servicio Aduanero” (Capítulos Primero “Organización”, Segundo “Funciones y facultades”, Tercero “Agentes del servicio aduanero” del Título I “Servicio Aduanero”, Sección I “Sujetos” del CA), poniendo más el acento en un propósito recaudatorio.

por cuanto quien impartía las órdenes lo hacía persiguiendo fines encubiertos o alterando la finalidad de las cosas. Lo expuesto llevó a un crecimiento exponencial en las actuaciones en trámite, obligando muchas veces a los funcionarios a dejar de lado aquellos expedientes que se venían manejando y a focalizar su análisis en las nuevas causas, aquellas que revestían interés para los superiores jerárquicos. Un ejemplo claro fue la instrucción general DGA 2/12, del 23/1/12, que ilegalmente disponía la imputación de infracciones aduaneras frente a la falta de ingreso o ingreso tardío de divisas, cuando tal competencia corresponde al Banco Central de la República Argentina, tal como fue reconocido por la jurisprudencia⁴⁸ y luego por la propia AFIP a través de la instrucción general DGA 5/16 (del 1/8/16), que dejó sin efecto la instrucción general DGA 2/12.

Es urgente el relevamiento de expedientes para determinar cuáles de ellos son o fueron iniciados erróneamente, sin fundamento legal o con un fundamento legal aparente; cuáles implican altas probabilidades de condena en costas en contra de la AFIP-DGA en instancias de revisión, etc.⁴⁹

Como puede verse, no solo se trata de acortar plazos, sino que es algo más profundo, pues se requiere una reforma comprehensiva de distintos aspectos, no solo normativos.

Lo expuesto se avala con un relevamiento efectuado en las Secretarías N° 1, 2, 3, 5 y 6 del DEPLA; en la División Sumarial y Repeticiones del DEPLA, y en la Sección Sumarios de la Aduana de Campana. Este relevamiento se expone en el *Apéndice A* de este trabajo.

Como resumen se pueden señalar como factores que inciden en la duración de los procedimientos, las denuncias inidóneas de las áreas operativas o de control⁵⁰, la falta de recursos humanos⁵¹ y tecnológicos, etc. En las respuestas recibidas no se mencionó como solución una reforma al CA.

En cuanto a los recursos humanos, se detectan casos de sumariantes con aproximadamente 800/1000 actuaciones; en el año 2000, por ejemplo, en la Secretaría N° 3, la cantidad de actuaciones por sumariante habría sido de aproximadamente 350.

Un factor al cual se hizo referencia en forma indirecta en algún caso es la corrupción, un mal endémico que requiere la urgente sanción de leyes por parte del Congreso Nacional y la voluntad política de quienes tienen y tendrán a su cargo su aplicación⁵².

48 Así, CNACAF, Sala IV, en autos “El Matrero SA c/EN - AFIP - Resolución 16-VIII (expte. 14829-3/09) y otro s/Dirección General de Aduanas”, sentencia del 16/4/15, expediente 35.866/12; CNACAF, Sala V, en autos “Atanor SCA c/DGA s/Recurso directo”, sentencia del 2/2/16, expediente 59.393/15; entre otros.

49 Pueden citarse como ejemplos: i) cargos emitidos por derechos de exportación como consecuencia de la ley 26.351 o “Ley Martínez Raymonda” (BO: 16/1/08) y su normativa complementaria, cuando –entre otros argumentos de hecho y de derecho– existía tenencia o adquisición de productos agrícolas con anterioridad a incrementos en las alícuotas de derechos de exportación; ii) cargos emitidos como consecuencia de un recalcule de derechos de exportación, por cancelaciones al exterior de importaciones temporarias de porotos de soja, cuando la aplicación de la normativa tal como pretendía la AFIP-DGA llevaba a resultados ridículos y, en los hechos, existía una descarga total de los insumos importados en forma temporaria a los fines de la determinación del valor imponible; iii) reclamos de tributos (a la importación o a la exportación, según corresponda) y multas, basándose la Aduana únicamente en diferencias de valores que surgen del Sistema INDIRA, entre aquellos de salida de Brasil y los declarados en la Aduana Argentina (o viceversa), sin requerir mayores informaciones al importador (o exportador) ni aportar mayores pruebas como sustento de esos cargos, y iv) pretensiones infraccionales por inciso c) del apartado 1 del artículo 954 del CA únicamente fundadas en el desconocimiento de la personería del intermediario internacional o *trader*, invocando disposiciones de la norma de “valor imponible” del CA, cuando las mercaderías exportadas estaban sujetas a precios FOB oficiales.

50 En cualquier caso, no deberían abrirse sumarios si se estima *prima facie* que son denuncias infundadas o carentes de sustento. En ese supuesto se debería ampliar la investigación o desestimar la denuncia (conf. artículo 1090 del CA).

51 En el relevamiento no se mencionó la incidencia de los acogimientos a la moratoria; esto es, al régimen de “Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras”, establecido en el Título II, del Libro II de la Ley 27.260, que indudablemente sí habrían tenido algo de incidencia, causando demoras en el trámite de los procedimientos sumariales y de impugnación respecto de los cuales no se formuló acogimiento.

52 Aun –al momento de presentación de este trabajo– se aguarda la sanción del proyecto de ley sobre “Responsabilidad Penal de la Persona Jurídica en delitos contra la Administración Pública y Cohecho”, así como el de extinción de dominio, los cuales tendrán indudable incidencia en el ámbito aduanero, tal como

IV. MEDIDAS

A) Ya adoptadas

Entre las medidas que se han adoptado en pos de alcanzar la eficiencia administrativa, la cual incluye la reducción de plazos, se pueden citar: i) el archivo de sumarios por infracciones aduaneras de bajo monto (conf. instrucciones generales DGA 01/98, 2/07, 2/08, 11/16); ii) el pago de multas y tributos por medio de liquidación Malvina anticipada (resolución general AFIP 3712); iii) el libramiento de mercadería detenida con seguro de caución como consecuencia de la suspensión del despacho por la presunta comisión de infracciones (conf. resolución general AFIP 4013, instrucción DPNPA 32/17); iv) el procedimiento sumarial abreviado para la tramitación de las infracciones previstas y penadas por los artículos 994 y 995 del CA (conf. resolución general AFIP 4088), y v) la asignación de la facultad oportunamente acordada para aprobar las resoluciones previstas por el artículo 1115 del CA (conf. disposición AFIP 149/17)⁵³.

B) Que se podrían adoptar⁵⁴

Sobre la base de lo aquí expuesto se proponen las siguientes medidas, con la aclaración que algunas de ellas ya fueron sugeridas anteriormente pero no tuvieron acogida⁵⁵.

expuse en el seminario “Anticorrupción y ‘compliance’ en la Argentina. ¿Está tu compañía lista?”, que tuvo lugar el 28/11/16, organizado por nuestro Estudio Jurídico Bruchou, Fernández Madero & Lombardi junto con la Oficina Anticorrupción, la firma White & Case LLP de los Estados Unidos y el área de auditoría de KPMG; ello, por la responsabilidad que se prevé respecto de los hechos de corrupción cometidos por terceros con los cuales se tiene relación (p.ej., auxiliares del comercio).

Luego de dificultades y tensiones, el proyecto de responsabilidad penal de la persona jurídica obtuvo media sanción el 5/7/17 en la Cámara de Diputados, más allá de la polémica que ahora se generó en torno a la redacción del proyecto. Asimismo, el proyecto de Extinción de Dominio obtuvo media sanción en la Cámara de Diputados el 23/6/16. En el Senado, tiene giro a la Comisión de Seguridad Interior y Narcotráfico. El tratamiento del proyecto en el Senado sigue paralizado. El Ejecutivo trabaja en la redacción de un nuevo proyecto que planea enviar al Congreso a fines de este año.

- 53 La SDG TLA tiene la facultad de aprobar las resoluciones a las que se refiere el artículo 1115 del CA, cuando el valor en aduana de la mercadería involucrada en la causa excediere de AR\$ 500.000, mientras que la Dirección de Legal de la SDG TLA tiene esa facultad cuando el valor en aduana de la mercadería involucrada en la causa no excediere de AR\$ 500.000. Se considera que ello puede agilizar esta instancia, ya que han existido casos de resoluciones absolutorias que demoraron algunos meses en instancia de aprobación.

- 54 Debe mencionarse también que se sostuvo la ilegalidad de las facultades de la aduana para aplicar sanciones; ello, con el propósito que el organismo aduanero lleve adelante la instrucción, siendo el TFN el encargado de dictar condena o absolución. En efecto, en autos “YPF SA c/Dirección General de Aduanas s/Apeación”, de la Sala F del TFN, expediente 29.023-A, sentencia del 30/12/16, el vocal preopinante, Dr. Garbarino, votó por la nulidad de la resolución condenatoria en sede aduanera (del año 2010), en virtud de considerar –como lo hizo en otros precedentes anteriores– que la AFIP-DGA “carece de facultades para aplicar sanciones de naturaleza penal, aunque se trate de infracciones y no de delitos”, por lo cual, “el organismo fiscal debe elevar al tribunal competente los antecedentes y conclusiones de la labor instructora para que emita la correspondiente sentencia”. Ello, por cuanto, en opinión del Dr. Garbarino, “El procedimiento infraccional previsto por el Código Aduanero, al admitir que la misma autoridad –en el caso la DGA– que investiga sea la que juzga, no resulta compatible **con la garantía de la imparcialidad del Tribunal**. Dicha norma –y aquellas reglamentaciones dictadas en consecuencia– deben necesariamente entenderse como derogadas, cuanto menos por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los tratados internacionales en materia de derechos humanos en las condiciones de su vigencia, es decir en las condiciones fijadas por la jurisprudencia de la Corte...” (el resaltado me pertenece). Como consecuencia de ello, opinó que correspondía comunicar el pronunciamiento al Honorable Congreso de la Nación, para que en un plazo de un año rediseñe el procedimiento aduanero, que asegure las garantías individuales, término durante el cual el Tribunal Fiscal debería avocarse a actuar como tribunal de condena, en virtud de su indudable posición de neutralidad legal, técnica y fáctica frente al caso. Esta propuesta no fue compartida por los otros vocales, Dres. González Palazzo y Basaldúa. El primero consideró que, con tal propuesta, existe un riesgo de “desorden” y que, además, con la intervención del Tribunal y la eventual revisión por parte de la CNACAF se efectúa una adecuada y efectiva tutela de los derechos del recurrente. Por su parte, el Dr. Basaldúa fue terminante, al considerar que la opinión del Dr. Garbarino no se compadece con la legislación comparada, citando a la Convención de Kyoto revisada en 1999 y su Anexo General, aprobados mediante ley 27.138, y el Acuerdo de Facilitación del Comercio de la OMC, que entró en vigor el 22/2/17 y que fue ratificado por ley 23.373 (promulgada por decreto 574/17). En ambos instrumentos internacionales se acepta la aplicación de sanciones por parte de las autoridades aduaneras.

- 55 Por ej., Proyecto de Modificación del CA, 2004.

B.1. Eliminación/modificación de causales de suspensión e interrupción de la prescripción

Como se vio más arriba en el § III.B.1 –supuesto de sumario infraccional en el cual se reclaman tributos–, la Aduana recurre a las causales de interrupción/suspensión de la prescripción “*dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario*”, con relación a multa y tributos, respectivamente, disponiendo así de un plazo de casi 10 años, para resolver un procedimiento infraccional aduanero⁵⁶. Con lo cual, sumando 4 años por apelaciones ante el TFN y la CNACAF, llegaríamos en el ejemplo de la causa analizada a unos 14 años aproximadamente (sin mencionar una eventual instancia de la CSJN)⁵⁷. Por ende, la propuesta es la eliminación del inciso a) del artículo 805 del CA⁵⁸ y, concordantemente, del artículo 937, inciso a), del CA. También se propone la modificación del inciso d) del artículo 937 del CA, para que la causal de interrupción no sea el dictado del auto condenatorio⁵⁹, sino su notificación al administrado.

Asimismo, la causal de suspensión del inciso c) del artículo 805 del CA se limitaría a las instancias de apelación/revisión, hasta que recayere resolución definitiva que habilite la ejecución⁶⁰.

56 Que en los hechos, y por el modo de cómo se computan de acuerdo con el CA (esto es, 1 de enero del año siguiente al de la fecha en la cual el hecho imponible ocurrió/la infracción se cometió), el plazo de prescripción podría incluso superar los 5 años.

Con referencia al artículo 937, inciso a), del CA (interrupción de la prescripción de la acción para imponer penas), se señaló que “*En la práctica se han producido situaciones abusivas al prolongarse en demasía el tiempo entre la apertura del sumario y la vista para presentar la defensa (artículo 1101), momento en que recién el imputado debe ser notificado [artículo 1037, inciso f)]*” [Alsina y otros, *Código Aduanero Comentado*, T. III (artículos 820 a 1191), Abeledo Perrot, pág. 350]. Asimismo, y con relación al artículo 805, inciso a), del CA (suspensión de la acción del Fisco para percibir tributos regidos por la legislación aduanera), se indica que: “*...su aplicación solo se justifica cuando los procesos fueren cumplidos en su debido tiempo. Hoy la mora en las actuaciones aduaneras –que, en la generalidad de los casos, superan los cinco años– y, a su vez, la sustanciación de los recursos demandan alrededor de otros dos años por cada etapa, lo que ha demostrado la inconveniencia de este sistema...*” [Alsina y otros, *Código Aduanero Comentado*, T. II (artículos 466 a 819), Abeledo Perrot, pág. 915].

57 Por el lado del administrado y en el ejemplo comentado, ello implica arrastrar una contingencia que puede castigar el balance, la cual se acrecienta a una tasa de interés resarcitorio del 3 % mensual respecto del reclamo tributario, considerando que parte de esa deuda se determina en dólares estadounidenses; además, se mantienen las garantías de las importaciones temporales constituidas durante todo ese tiempo. Por el lado del Estado, la inflación y devaluación van licuando el importe de la multa mínima liquidada.

58 Ello, por cuanto “*la combinación de las causales de suspensión y de interrupción, tal como actualmente está en el código, hace que la acción del Fisco sea prácticamente imprescriptible y alienta la negligencia del servicio aduanero en tramitar las actuaciones*” (punto 36, de los fundamentos del Proyecto de Modificación del CA - 2004). Concordantemente se sugirió la eliminación de la causal de suspensión del artículo 853, inciso a), del CA respecto de la acción del Fisco para repetir los estímulos a la exportación, durante el trámite de un sumario infraccional hasta que recayere decisión que habilite el ejercicio de la acción.

59 Tal como lo ratificó la CNACAF en acuerdo plenario del 23/9/03, autos “Hughes Tool SA c/ANA” y la CSJN en “Wonderland SRL c/Aduana de Rosario”, del 12/5/09, Fallos: 332:1109. Ver en contra, TFN, Sala F, autos “Decker Indelqui SA c/DGA s/Recurso de apelación”, expediente 27.635-A (citado al comienzo de este trabajo), en el cual se sostuvo la falta actual de obligatoriedad de los fallos plenarios, en virtud de la derogación del artículo 303 del CPCCN por el artículo 12 de la ley 26.853 (BO: 17/5/13); la aplicación del artículo 142 del CPP al procedimiento infraccional aduanero (exigencia de notificación de las resoluciones judiciales dentro de las 24 horas de dictada), en virtud del segundo párrafo del artículo 1017 del CA; y la exigencia de notificación para que el acto cause efecto [conf. artículos 1012, incisos a) y b), que disponen que los actos administrativos de alcance individual o que afecten derechos subjetivos o intereses legítimos, deben ser notificados].

60 Concordantemente, se sugirió la adecuación del artículo 853, inciso b), del CA (estímulos a la exportación). Se propusieron también modificaciones a los artículos 806, inciso b) (percibir tributos), y 854, inciso b) (estímulos a la exportación), del CA.

Cabe mencionar que en el Proyecto de Modificación del CA de 2004 no se hizo referencia a la causal de interrupción de las acciones del Fisco para percibir tributos “*notificación de la liquidación aduanera*” del inciso a) del artículo 806 del CA.

B.2. Límites temporales a la duración del procedimiento

Pero para que esta eventual reforma sea efectiva habría que combinarla con un plazo dentro del cual, la AFIP-DGA debiera proceder a resolver los procedimientos en forma definitiva⁶¹. Ello, por cuanto, contar con 5 años para resolver un procedimiento parece a todas luces excesivo. Una sugerencia podría ser que los procedimientos no duren más de 2 años en sede aduanera (desde la interposición de la impugnación o la repetición, o la apertura del sumario) y que transcurrido ese plazo la Aduana pierda la competencia⁶². Para ello, claro está: i) las denuncias deberían ser correctamente formuladas (cuando efectivamente corresponda) y fundamentadas, trabajando con la selectividad, matrices de riesgo, operadores confiables, etc.⁶³, y ii) la Aduana deberá contar con los recursos necesarios, pues de lo contrario sería una reforma poco o nada realista y se perjudicará la renta pública. Pero de nada servirá esto si luego el trámite de la causa demora unos 5 años o más en las instancias subsiguientes de apelación/revisión. Por ende, si bien no es objeto de este trabajo, se sugiere revisar y adecuar los procedimientos y procesos, ante el TFN y la justicia, respectivamente.

B.3. Reducción/eliminación de tasa de interés resarcitorio ante la excesiva demora

Frente a una demora excesiva en la resolución de actuaciones (esto es, excediendo el plazo de 2 años desde el inicio de los procedimientos sin resolución definitiva) las tasas de interés resarcitorio aplicable podrían reducirse si se trata de procedimientos de impugnación e infraccionales, e incrementarse para el supuesto de procedimientos de repetición⁶⁴. P.ej., y a tasas actuales, en el primer caso, podría aplicarse una tasa del 0,5% mensual y, en el segundo, una tasa del 3% mensual. Desde ya, ello implica una suerte de aceptación legal a fijar tasas de interés diferenciadas, según sean a favor del Fisco o del contribuyente, lo cual –más allá de lo que ocurre en los hechos– consideramos injusto⁶⁵. Pero entendemos también que ello puede

61 Por otro lado, deberían auditarse los tiempos cuando la denuncia se formula en el curso de un despacho, p.ej., respecto de su elevación dentro de las 48 horas; reducirse los plazos para determinar si procede o no la denuncia, sea que haya o no mercadería detenida (se entiende que si hay mercadería detenida, este plazo debe ser inferior; en cualquier caso, salvo supuesto de prohibición, se podría retirar la mercadería no solo con aval bancario o dinero en efectivo, sino también ahora con seguro de caución). En cuanto a esto último, por existir casos más sencillos que otros y a modo de excepción a la regla, el funcionario competente debería brindar justificación suficiente en el supuesto que sea necesario un plazo mayor para resolver acerca de la admisibilidad de la denuncia.

62 Esto, con independencia de la etapa en la cual se encontrare el trámite del procedimiento. El ejercicio de la posibilidad de acceder a la instancia subsiguiente frente al exceso en el límite temporal por parte de la Aduana quedaría en cabeza del administrado. Así se propuso una modificación al artículo 1132 del CA, mediante una acción por “*retardo en el trámite del procedimiento*” (y, en forma concordante, modificaciones en los artículos 1159 y 1178 del CA). Como antecedente, puede citarse el segundo párrafo del artículo 81 de la ley 11.683 para las repeticiones; transcurridos 3 meses de la presentación del reclamo, si no se hubiese dictado resolución, el administrado tiene la opción de considerar denegada su pretensión e interponer los recursos o demandas previstas por la ley.

Se estima que lo propuesto brinda mayor seguridad jurídica frente a la posibilidad resuelta por la jurisprudencia del TFN de abocarse al conocimiento del procedimiento cuando se hubiesen excedido “razonables” pautas temporales desde su iniciación.

63 Recientemente, la Subdirección General de Control Aduanero presentó al “Operador de Riesgo Administrado/Operador Económico Autorizado”, poniendo el foco en el conocimiento del operador, de su realidad, para identificar potenciales riesgos, aprovechando todas las bases de AFIP (confiabilidad fiscal), operando a través de reglas informáticas, reduciendo, por ende, el impacto de los controles, actuando en forma acotada.

64 Para ello, el Proyecto de Modificación del CA de 2004 propuso un artículo 1040 bis entre las “*disposiciones especiales para los procedimientos de impugnación, de repetición y por infracciones*”.

65 Una razón de justicia exige que las tasas de interés resarcitorio actuales (a las cuales la resolución MEyP 314/04 –texto actualizado– hace referencia en sus artículos 1 y 3) sean modificadas para que exista una igualdad en la relación Fisco-contribuyente (p.ej., mediante una unificación), respetando los topes máximos fijados por ley. También habría que considerar si procede una tasa de interés inferior según la moneda de origen del crédito (p.ej., podría aplicarse una tasa de interés resarcitorio inferior cuando los tributos se determinan en dólares estadounidenses, tal como en su momento lo estableció la resolución 91/91 de la entonces Subsecretaría de Finanzas Públicas en su artículo 5, BO: 30/8/91; ver CNACAF, Sala

llevar al Fisco a preocuparse por la demora en los procedimientos y actuar en consecuencia. En una posición extrema, podría sugerirse la falta de devengamiento del interés a favor del Fisco cuando se exceden los 2 años.

Recordemos que según la propuesta del § B.2, transcurridos los 2 años, el administrado tendría la opción de ocurrir a las instancias subsiguientes por “*retardo en el trámite del procedimiento*”. Con lo cual, la aplicación de la tasa de interés diferencial ante el “retardo” podría tener lugar durante la instancia administrativa y/o judicial.

B.4. Evaluación del desempeño de los funcionarios en el cumplimiento de la ley. Jerarquización de la carrera administrativa

Necesariamente debería instrumentarse un sistema de evaluaciones para la promoción en la carrera administrativa, sobre la base de criterios claros y públicos, que sea lo suficientemente ágil para no caer en letra muerta. Los funcionarios deben comprender que están para cumplir y hacer cumplir la ley y, asimismo, que sus faltas pueden ser juzgadas administrativa y civilmente. En esto le cabe una parte a la Administración⁶⁶ y otra a los particulares. Respecto de lo primero, p.ej., mediante la aplicación de una sanción administrativa al funcionario negligente que fuese responsable por una pérdida de competencia por “*exceso en el plazo del procedimiento*”.

B.5. Asignación de los recursos necesarios a las áreas que deben resolver procedimientos

Una reforma integral exige la atribución de los recursos necesarios para que el trabajo pueda ser ejecutado en tiempo oportuno, tanto humanos (en cantidad, pero sobre todo en calidad), informáticos (renovación del equipamiento tecnológico), como de capacitación jurídica (pues, en definitiva, se trata de la aplicación de la ley, muchas veces no por profesionales del derecho).

B.6. Revisión integral de los procedimientos en trámite. Unificación de criterios

La eficiencia exige conocer los distintos asuntos que están siendo discutidos en los distintos procedimientos especiales para determinar la necesidad de su prosecución, precisar la necesidad de elaborar criterios uniformes sobre temas variados y para que las áreas operativas o técnicas no formulen denuncias equivocadas. Como asuntos en los cuales es necesario uniformar criterios podemos mencionar improcedencia de la imputación de la infracción del inciso b) del apartado 1 del artículo 954 del CA: i) ante la falta de licencia no automática, p.ej., ante una diferencia en la posición arancelaria aplicable a criterio del agente verificador, y ii) ante la falta de existencia de una prohibición a la importación. La adopción de tales criterios debe ser efectuada, desde ya, mediante normas escritas y dadas a publicidad (no mediante correos electrónicos internos, desconocidos para los administrados), obligatorias para todos

V, autos “Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28208-A) y otro c/DGA y otro”, expediente 17.199/12, sentencia del 14/10/16, que equívocamente hace referencia a la resolución ME 21/91; en cualquier caso, la resolución 91/91 de la Subsecretaría de Finanzas Públicas fue derogada por la resolución MEyOySP 366/98, BO: 2/4/98).

66 Basta recordar que el segundo párrafo del artículo 15 ter de la ley 22.091 (texto incorporado por el artículo 3 de la ley 23.993) disponía: “*Al dictar el fallo, el juez administrativo deberá identificar, si las hubiere, a las personas físicas o a las que se les atribuya el carácter de denunciantes y/o aprehensores. En caso de desestimación, sobreseimiento o absolución podrá calificar la conducta que dará origen a la responsabilidad disciplinaria de estos sin perjuicio de la civil que pudiera corresponderle frente al particular damnificado. Ni denunciantes ni aprehensores serán partes en el sumario, no obstante lo cual deberán ser notificados del fallo administrativo*” (el resaltado me pertenece). Lamentablemente, ese párrafo fue eliminado por el Decreto de Necesidad y Urgencia 258/99.

los funcionarios del servicio aduanero (y no solo obligatorias para áreas operativas). Otro de los puntos importantes son los criterios clasificatorios adoptados en actuaciones aduaneras. Esos criterios deberían ser publicados y/o constar en un registro accesible para los administrados⁶⁷. De esta manera se disminuye la discrecionalidad del funcionario y la acumulación innecesaria de actuaciones. Pero eso es imprescindible eliminar cualquier pauta escrita o no escrita que requiera la formulación de denuncias para cumplir con la estadística (y evitar sospechas de corrupción).

B.7. Ratificar normativamente y políticamente que la Aduana no está solamente para recaudar. Evitar las “bajadas de línea”

El propósito de la Aduana es el control del tráfico internacional de mercancías, para la aplicación de prohibiciones (económicas y no económicas), restricciones y, desde ya, el régimen arancelario; pero considerando que este último es, justamente, una herramienta del control del comercio y, subsidiariamente, de recaudación.

B.8. Limitar reformas al CA

Si bien el CA data de 1981⁶⁸, solo deberían llevarse a cabo reformas necesarias, ya que como surge al inicio de este trabajo, la ineficiencia se debe más a fallas en su aplicación diaria (motivadas en los mejores casos en el desconocimiento) que a otra cosa. Hay que considerar que el mantenimiento de su metodología y contenidos contribuye a la seguridad jurídica del comercio exterior.

B.9. Creación de un índice de “eficiencia aduanera”

Creación de un índice de “eficiencia aduanera” que sirva para monitorear la actividad de la AFIP-DGA, compuesto de subíndices “cantidad de días para importar”, “cantidad de días para exportar”, “cantidad de días en resolución de procedimientos”, etc. El Banco Mundial utiliza índices para medir la “facilidad de hacer negocios”, incluyendo “Tiempo para importar (en días)” <https://datos.bancomundial.org/indicador/IC.IMP.DURS?locations=AR>

V. PROBABILIDADES DE EFECTIVA IMPLEMENTACIÓN

Lamentablemente, los antecedentes no son favorables. Previo a la reforma del CA por la ley 25.986, diversas entidades representativas del comercio exterior hicieron una propuesta unificada y fundamentada, con el propósito de lograr las modificaciones tratadas en este apartado, en B.1, B.2 y B.3, pero ellas no fueron receptadas, no se sabe si por desinterés de las autoridades o porque es más práctico que ello continúe ocurriendo en lugar de tomar medidas de fondo. Se espera que, frente a la patente e indiscutible realidad actual de los procedimientos aduaneros, exista una voluntad real de cambio, manifestada en reformas necesarias, tanto al CA como a otras normas vinculadas con la materia.

67 Existen casos en los cuales se adoptó un determinado criterio, lo cual dio lugar a una absolución, y ante otra importación de una mercadería idéntica, fue desconocido por el verificador actuante, labrando otra denuncia que nuevamente terminó en absolución, generando un dispendio de recursos, tanto de la Administración como del administrado.

68 Publicado en el BO del 23/3/81.

APÉNDICE A

Relevamiento

Dependencia	Cantidad de funcionarios	Cantidad de actuaciones p/ funcionario	Demora en la resolución de actuaciones	Causas de la demora	¿Cómo se podría reducir / ser más eficiente?	¿Es la reforma legal la solución?	Otros
Secretaría N° 1 – Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros (DEPLA) ¹⁾	Siete abogados y un administrativo.	Aprox. 850; total de aprox. 5.950 actuaciones. La Secretaría tiene un total de 12.000 actuaciones (incluyendo sin asignar).	La demora es de hasta 5 años, siempre antes que prescriba.	Denuncias indiscriminadas del área técnica; falta de cruzamiento de información por parte del área operativa. Muchas veces las denuncias terminan en absolución; falta de confianza del área jurídica en el SIM; afectación errónea de LMAN por parte de Aduanas Domiciliarias; envío erróneo a la secretaría de actuaciones; cúmulo de tareas asignadas (atender términos, responder oficios, entrar al domicilio del interesado para ver si tiene SICNEA, pólizas electrónicas); sistema informático de 12 años de antigüedad.	Debería haber más personal.	Una reforma que se está implementando es que se archiven las actuaciones con bajo monto de multa; esto se decidió mediante una resolución de AFIP. Se cree que el sistema es largo, de por sí, pero que está bien que lo sea. Un elemento que ayudó mucho fue el SICNEA.	
Secretaría N° 2 – DEPLA	2 sumariantes.	Aprox. 800 a 1.000 cada uno.	Aproximadamente tienen 1.000 sumarios con corrida de vista para notificar.	Depende de cada caso. En los casos de equipaje, el impulso es de la parte, una vez que se impulsa en 15 días se resuelve como máximo en un año.	Uno de los principales problemas es la falta de recursos humanos. La falta de informatización no resulta ser un problema.		Una solución que proponen es adaptar la tecnología al procedimiento, interacción entre la parte de modo virtual. Para esto creen que se necesitaría incorporar recursos humanos.

Dependencia	Cantidad de funcionarios	Cantidad de actuaciones p/ funcionario	Demora en la resolución de actuaciones	Causas de la demora	¿Cómo se podría reducir / ser más eficiente?	¿Es la reforma legal la solución?	Otros
Secretaría N° 3 – DEPLA	10 funcionarios; 7 son sumariantes, incluyendo a los 2 jefes de sección (uno por calidad/cantidad; el otro por temas de valor). Los 2 jefes de sección también atienden al público.	Aprox. 750; total de aprox. unas 5.500 actuaciones. El total de actuaciones en la Secretaría asciende a aprox. entre 12.500 y 13.000, incluyendo en esa cantidad las actuaciones <i>sin asignar</i> (esto es, para aperturar/correr vista). Las causas se asignan aprox. entre un año y 6 meses antes de que prescriban.	Es variable, dependiendo de si hay mercadería detenida; p.ej., hay casos de 6 meses, varios entre 2 y 2 años y medio y los que nadie insta, que pueden demorar entre 9 y 10 años (plazo de prescripción).	De todo un poco, mencionando especialmente la cantidad de denuncias que las áreas operativas formulan, para cumplir con estadística (o porque la falta de denuncia podría generar sospechas de corrupción).	Todo influye. Una cuestión clave son las denuncias idóneas, no por cuestión de estadística. Actuaciones por denuncias por falta de ingreso de divisas eran unos 600 expedientes pero que podían ser incluso más. También los recursos humanos. P.ej., en el año 2000 eran 10 sumariantes y dos jefes de sección; estos dos últimos no atendían al público. Los sumariantes llevaban cada uno unos 350 expedientes, aproximadamente. Hoy son los que antes se señalaban, en 10 turnos de atención al público; 5 turnos los 5 días de la semana por la mañana y 5 turnos los 5 días de la semana por la tarde (al ser 7 sumariantes se rotan para cubrir los turnos). En cuanto a los recursos tecnológicos, señala que tienen computadoras de 2004, dos impresoras, una grande y otra chica, y un escáner (los cuales sufren roturas permanentes). Con todo informatizado se acabarían las sospechas; el problema de los pases; se menciona que debería notificarse todo electrónicamente (con la inscripción de los abogados).	No sería un problema legal, si bien el Código Aduanero es de 1981, remitiéndose a lo anteriormente señalado.	

Dependencia	Cantidad de funcionarios	Cantidad de actuaciones p/ funcionario	Demora en la resolución de actuaciones	Causas de la demora	¿Cómo se podría reducir / ser más eficiente?	¿Es la reforma legal la solución?	Otros
Secretaría N° 5 – DEPLA ⁶⁹	7 funcionarios.	Aprox. 500. Llevan 2 juzgados cada uno.	Generalmente es inmediata. Se notifica únicamente cuando la justicia falla. Si la justicia absuelve deben absolver y lo mismo cuando condena.	Están sujetos al tiempo que demore la justicia en resolver. Pueden actuar solo cuando la justicia condena o sobresee (1 a 6 meses aprox.). Además falta personal para cubrir puestos.	Bajando el índice de litigiosidad y también incorporar más personal para trabajar en la secretaría.	No necesariamente. Consideran que debería haber un sistema nuevo más permisivo, junto con la incorporación del domicilio electrónico (fundamental para agilizar el trabajo).	Más de la mitad de los expedientes están relacionados con la droga. A su criterio, la falta de informatización no es un problema. Una sugerencia fue que se haga todo electrónico, al igual que la DGI. Lo cual agilizaría mucho el procedimiento.
Secretaría N° 6 – DEPLA	6 sumariantes. Un total de 17 funcionarios, incluyendo 2 notificadores.	Aprox. 600.	60 días, entre que se presenta el abogado y se firma la resolución.	Como principal causa se podría mencionar la falta de recursos humanos y los problemas existentes con la División Recaudaciones, ya que muchas veces desde que se deposita la plata y hasta que la aduana cobra, pasa tanto tiempo que termina siendo insuficiente el monto o incluso muchas veces esa plata se utilizó para otra cosa.	Mayor cantidad de empleados trabajando en la secretaría.	Algo que se está implementando hoy en día es informatizar los pagos voluntarios por infracciones formales (artículos 994 y 995 del CA). Si se realiza un descargo, entonces si debería pasar por la Secretaría, si no, no. Otra medida que se implementó es la de evitar que la Jefa del DEPLA deba firmar las extinciones, de este modo, únicamente se firman en la división. Esto generó una aceleración notable en los procedimientos. Asimismo, otra medida que se está implementado es la de mandarle informáticamente a recaudaciones lo que esta División solicite. De esta manera se evita el bolsín y las demoras que esto implica.	

69 El DEPLA depende de la Dirección de Legal, de la Subdirección General de Técnico Legal Aduanero.

Dependencia	Cantidad de funcionarios	Cantidad de actuaciones p/ funcionario	Demora en la resolución de actuaciones	Causas de la demora	¿Cómo se podría reducir / ser más eficiente?	¿Es la reforma legal la solución?	Otros
División Sumarial y Repeticiones – DEPLA	3 funcionarios.	No sabe.	No hay un plazo estimado de demora de las actuaciones. Cada caso es distinto y lleva su propio ritmo (1 mes las más rápidas).	Los expedientes tardan mucho en ser enviados de un lado a otro, además de que los trámites en sí demoran mucho tiempo. También adjudican la demora a una falta de recursos humanos.	Más recursos humanos. Ordenar todo desde el principio y hacer una "limpieza" de lo que hay. Modificación informática, demoran mucho las respuestas del ordenador (3 horas aprox.)	No. Lo que sería muy útil podría ser una reglamentación que evite o derive aquellos expedientes con montos ínfimos.	
Sección sumarios – Departamento Aduana de Campana	De los ocho (8) funcionarios de la Sección Sumarios, siete (7) son sumariantes, uno es el jefe de la Sección. El jefe lleva casos particulares, dependiendo de la complejidad o sensibilidad del tema.	Un promedio de 500/600 actuaciones por sumariante, lo que da un total de aproximadamente unas 3.850 actuaciones. No nos pudieron brindar información acerca de causas sin asignar sumariante, ya que no las tenían contabilizadas.	Es variable, dependiendo de si hay mercedería detenida; p.ej., hay casos de 6 meses, varios entre 2 años y 2 años y medio y los que nadie insta, que pueden demorar entre 9 y 10 años (plazo de prescripción).	De todo un poco, ahora se está agilizando porque tienen más personal y terminaron las obras edilicias de la Sección Sumarios. A su vez, el jefe tiene experiencia judicial por lo que está intentando implementar un sistema parecido a este para darle más formalidad al proceso.	Todo influye. Desde el buen operar del área operativa hasta la predisposición tanto del administrador como del sumariante de llevar adelante el procedimiento. También los recursos humanos, tecnológicos y las distancias que deben recorrer los expedientes para que las diferentes áreas se pronuncien en materia de competencia (puso el ejemplo en el que el expediente debe viajar a Buenos Aires para que las áreas técnicas tengan que expedirse y eso demora el proceso de manera sustancial).	No es solo el Código Aduanero sino las prácticas que no se adecuan a la realidad.	

LA DOBLE JURISDICCIÓN EN MATERIA PENAL ADUANERA. UNA PROPUESTA DE MODIFICACIÓN EN OCASIÓN DE UN NUEVO ANTEPROYECTO DE REFORMA DEL CÓDIGO PENAL DE LA NACIÓN

Facundo Sarrabayrouse
Mariano Sejem

I. PALABRAS PRELIMINARES

Debe haber pocos temas de Derecho Penal aduanero en los que haya tanto consenso como la necesidad de derogación de la denominada “doble jurisdicción” en la aplicación de las sanciones por el delito de contrabando¹. Más allá de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación al carácter de cosa juzgada que para el servicio aduanero tiene la sentencia judicial absolutoria, lo cierto es que la jurisprudencia no ha receptado otro obstáculo constitucional para la aplicación de ese sistema binario de ejercicio del *ius puniendi* en materia penal aduanera. No obstante ello, hace más de treinta años que tanto la doctrina como distintas entidades con incumbencia en el derecho aduanero han venido bregando por la derogación de la doble jurisdicción.

Sin ánimo de mayor originalidad, entendemos que el actual es un momento propicio para insistir en aquella propuesta. En primer lugar, porque pese a la unanimidad en el diagnóstico de su inconveniencia, luego de más de treinta y cinco años de vigencia del Código Aduanero el instituto de la doble jurisdicción mantiene su plena vigencia.

En lo que es más relevante, la necesidad de reeditar el planteo se deriva de la creación de una nueva Comisión para la Reforma del Código Penal de la Nación por medio del decreto del Poder Ejecutivo Nacional 103/17. En los considerandos de este decreto específicamente se

1 Cfr. Aramendi, Ivana; Heluani, Mónica y Pons, Gabriela, “Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de doble jurisdicción penal aduanera”, LLGran Cuyo, junio 2003, 303; Abarca, Alfredo E., “Las reformas propuestas al Código Aduanero Argentino”, Lexis Nexis, Suplemento Especial de Derecho Económico, febrero 2004, 27/2/04; Losada, Luis Gustavo, “Inconsecuencias de la doble jurisdicción en el delito de contrabando. La vigencia de un anacronismo”, El Derecho del 19/12/12; Vidal Albarracín, Héctor Guillermo, “¿Hasta cuándo el mantenimiento de la doble jurisdicción en la sustanciación de los delitos aduaneros?”, ED, 170-957; ponencia del Doctor Jorge Celso Sarli en las Jornadas de Derecho Aduanero en 1983; ponencias de Alfredo Abarca y de Héctor Guillermo Vidal Albarracín en el Primero y Segundo Congreso de Derecho Aduanero.

afirmó que *“se han promulgado diversas leyes que incorporaron tipos penales sin integrarse al Código Penal de la Nación, lo que ha resentido la sistematicidad del régimen punitivo, e implica en la práctica apartarse del criterio de codificación unificada en materia penal, tal como lo determina el artículo 75, inciso 12, de nuestra Constitución Nacional”*². Por eso es de esperar que se incorporen los tipos penales aduaneros en el cuerpo del código, implicando ello una necesaria modificación del Código Aduanero que esperamos tome en consideración la propuesta que aquí formulamos.

Lo dicho en el párrafo anterior es de suma importancia si se atiende a que el Anteproyecto de Reforma del Código Penal presentado por la Comisión creada por decreto del Poder Ejecutivo Nacional 678/12, que incluyó a los delitos aduaneros en su cuerpo, no previó expresamente la eliminación de la doble jurisdicción en la materia³. En ese sentido, cabe recordar que la misma Administración Federal de Ingresos Públicos remitió a dicho cuerpo una Propuesta en la que sugirió la mantención de la doble jurisdicción en materia penal aduanera de forma muy similar a la modalidad actual⁴. Ello refleja la vigencia de la cuestión que se propone tratar en la presente ponencia.

II. EL CONCEPTO DE DOBLE JURISDICCIÓN Y SUS ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Los delitos aduaneros están reprimidos con penas de distintas especies. Salvo en los casos de actos culposos que posibilitan el contrabando y uso indebido de documentos (artículos 868 a 870), cada tipo penal del Código Aduanero prevé en su mismo texto la aplicación de una pena privativa de la libertad, divisible por definición.

Luego, el artículo 876 establece la aplicación de las sanciones de multa, comiso e inhabilitación para la casi totalidad del resto de los tipos penales. Además, también establece como sanciones la pérdida de las concesiones, regímenes especiales, privilegios y prerrogativas de que gozaren los autores del delito y el retiro de la personería jurídica y, en su caso, la cancelación de la inscripción del Registro Público de Comercio, cuando se tratare de personas de existencia ideal.

La misma exposición de Motivos de la Comisión Redactora del Código Aduanero manifestó en relación con esas especies de pena que *“siendo frecuente que el contrabando se cometa por organizaciones... son, muchas veces, más efectivas que las privativas de la libertad, pues estas últimas pueden afectar a uno o algunos de los integrantes pero no afectan a la organización en sí ni a los elementos materiales con que ella cuenta”*.

Se ha dicho que la modalidad agravada establecida en el artículo 867 (contrabando de armas) no es pasible de estas penas por no estar expresamente mencionada esa norma en el

2 El artículo 2 del decreto designa como integrantes *“a los doctores Mariano Hernán Borinsky, quién actuará como Presidente, Carlos Mauricio González Guerra, quién cumplirá las funciones de Secretario, Pablo Nicolás Turano, quién se desempeñará como Secretario Adjunto, Carlos Alberto Mahiques, Patricia Marcela Llerena, Daniel Erbetta, Víctor María Vélez, Pablo López Viñals, Guillermo Jorge Yacobucci, Fernando Jorge Córdoba y Patricia Susana Ziffer, y por un (1) representante del Ministerio de Seguridad y un (1) representante del Ministerio de Desarrollo Social”*. El representante designado por el Ministerio de Seguridad es el Dr. Diego Richards y el nominado por el Ministerio de Desarrollo Social es la Dra. Yael Bendel.

3 La Comisión estuvo integrada por los Dres. Eugenio Raúl Zaffaroni, como Presidente, y León Carlos Arslanián, María Elena Barbagelata, Ricardo Gil Lavedra y Federico Pinedo, como miembros. El punto V del “Informe Técnico” acompañado por la Comisión expresamente manifestó que *“En ocasiones, las leyes penales especiales contienen disposiciones generales o de carácter procesal que oportunamente deberán ser objeto de análisis y, eventualmente, de derogación o reforma, como también deberá hacerse con los tipos penales que la Comisión ha decidido no incorporar al texto del Anteproyecto”*. Ver el Anteproyecto en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2014/12/legislacion38309.pdf>.

4 En la propuesta, la Administración Federal de Ingresos Públicos sugiere agregar un artículo que establece las sanciones de decomiso, multa e inhabilitaciones que aplicará *“la autoridad administrativa”*.

artículo 876⁵. Esto podría discutirse porque al tratarse de una figura agravada, el mismo artículo 867 establece expresamente una dependencia de las figuras de los artículos 863 y 864, que sí están incluidos entre los tipos penales pasibles de sanciones de multa, comiso e inhabilitación. Así se ha dicho que es característica común a todos los tipos dependientes carecer de autonomía, porque están subordinados a la concurrencia del tipo fundamental, requisito que condiciona la subsunción en cualquier tipo dependiente⁶.

Ahora bien, se habla de doble jurisdicción, pues el artículo 1026 del Código Aduanero desdobra la facultad de aplicación de las penas por el delito de contrabando. Respecto de algunas especies de pena, la facultad recae en la autoridad judicial interviniente en la causa por contrabando y, respecto de otras, su aplicación es resorte de la autoridad aduanera. De esta manera, la comisión de un delito aduanero da inicio a dos jurisdicciones. Una de ellas es la jurisdicción judicial, que en caso de condena debe aplicar las penas privativas de la libertad, la pérdida de concesiones, regímenes especiales privilegios o prerrogativas, las penas de inhabilitación para el ejercicio del comercio o para el desempeño de empleo o función pública y cargo en fuerzas de seguridad y el retiro de la personería jurídica. Paralelamente, la jurisdicción aduanera tiene el resorte de aplicar las penas de comiso, la de multa, la de inhabilitación para importar o exportar o desempeñarse como funcionario aduanero o auxiliar del servicio aduanero.

El párrafo anterior se refiere exclusivamente a la jurisdicción aduanera en materia delictual. Si bien no puede ser objeto de este trabajo, la jurisdicción aduanera es mucho más amplia, pues incluye también la jurisdicción sobre la determinación y aplicación de los tributos que gravan la importación o exportación de la mercadería, la jurisdicción sobre las infracciones aduaneras e, inclusive, la jurisdicción disciplinaria de los artículos 44 a 54, 61 a 71 y 80 a 89 del Código Aduanero.

Si bien el artículo 876 utiliza la alocución “sanciones”, y que a la vez sean aplicadas por la administración, no cabe duda de que tienen el carácter de penas debido a su carácter repressivo y no simplemente reparador⁷. A dicha conclusión de ningún modo obsta que se trate de sanciones aplicadas por una autoridad administrativa, pues el mismo Código Aduanero reserva a los jueces de la Constitución Nacional la función final de controlar la sentencia administrativa, ya que el condenado tiene garantizado el derecho a recurrir ante tales jueces del modo más amplio⁸. Así también lo ha afirmado la Corte Suprema⁹.

Si bien no profundizaremos en este aspecto, cabe citar que el artículo 1035 de las Ordenanzas de Aduana (ley 181, modificada en 1876 por la ley 810) atribuía exclusivamente a los jefes de las aduanas la competencia para juzgar en primera instancia el contrabando, lo que se explicaba porque este ilícito no se reprimía en ese cuerpo legal con una pena privativa de la libertad, sino solo con sanciones de índole patrimonial como el comiso y la multa. El artículo 1063, a su vez, establecía la intervención judicial para conocer en la apelación deducida contra las resoluciones administrativas condenatorias.

La ley 3050 dictada en 1893 estableció una pena privativa de libertad para reprimir el contrabando, al disponer en su artículo 22 que los autores de este delito, además de las sanciones pecuniarias previstas en las ordenanzas de Aduana, serían castigados con arresto de

5 Alsina, Mario A.; Barreira, Enrique Carlos; Basaldúa, Ricardo Xavier; Vidal Albarracín, Héctor Guillermo y Cotter Moine, Juan Patricio, *Código Aduanero Comentado*, T. III-C, edición actualizada, Barreira, Enrique Carlos; Basaldúa, Ricardo Xavier; Vidal Albarracín, Héctor Guillermo; Cotter, Juan Patricio (h); Vidal Albarracín, Guillermo (h) y Sumcheski, Ana L., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, pág. 257.

6 Righi, Esteban, *Derecho Penal. Parte General*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2008, pág. 161.

7 Sarabayrouse Bargalló, Miguel Ángel, “Algunas reflexiones sobre el tipo legal de la infracción aduanera de contrabando menor”, en *Aduana News*, 1 de octubre de 2006. Allí se cita a CSJN, Fallos: 306:936 y 298:432.

8 Así lo ha establecido el artículo 1028, inciso a), del Código Aduanero. Además, el control judicial suficiente de la actividad jurisdiccional de la administración ha sido instaurado por la CSJN en Fallos: 247:646. En contra de la constitucionalidad de esta cláusula en razón de que dicha postestad aun con control judicial posterior se puede citar a Losada, Luis Gustavo, “Inconsecuencias de la doble jurisdicción en el delito de contrabando. La vigencia de un anacronismo”, *El Derecho* del 19/12/12.

9 CSJN, Fallos: 305:246, considerando 12.

un mes a un año. El artículo 24 de ley citada le asignó su juzgamiento al juez de sección por lo que, a partir de este momento, el juzgamiento del contrabando pasó a ser resorte de la autoridad judicial.

La ley 3890 ordenó que las penas corporales fueran de competencia judicial mientras el comiso y multa eran de competencia de la aduana, debiéndose devolver el sumario a la aduana una vez finalizada la etapa judicial. Se trató de la materialización de la doble jurisdicción en materia de delito de contrabando.

Con bastante posterioridad, luego de muchas décadas de vigencia de este régimen, el Poder Ejecutivo dictó el decreto ley 6660/63 que derogó la doble jurisdicción penal aduanera y dispuso la competencia exclusiva de la autoridad judicial para el juzgamiento del delito de contrabando y la aplicación de las penas. Inclusive la norma en cuestión estableció la competencia judicial en el ámbito de infracciones aduaneras.

Este sistema rigió por más de diez años hasta que en 1978 la ley 21.898 restauró la vigencia de la doble jurisdicción al modificar el artículo 196 de la Ley de Aduana. Nuevamente estableció la sustanciación de dos causas ante sede judicial y ante la autoridad aduanera dependiendo del tipo de sanción que se tratase. Asimismo, en una expresión que fue motivo de múltiples críticas, estableció en el mismo artículo que *“independientemente de la sentencia que pudiere recaer en sede judicial, la autoridad aduanera resolverá sobre la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 191, incisos a), b), c), f) y g), conforme con el procedimiento establecido en el Capítulo II. Del procedimiento para la instrucción y resolución de las causas aduaneras, de esta ley”*. Lo que fue criticado y motivo de controversia fue el adverbio “independientemente”¹⁰.

Pocos años después, en 1981 se sancionó la ley 22.415 que instauró el Código Aduanero, que incluyó el artículo 1026 reseñado anteriormente. Respecto de este cuerpo normativo, cabe mencionar que su misma Exposición de Motivos estableció que la doble jurisdicción se trataba de un *“tema opinable y que generó debate en la Comisión Redactora”* pero que se decidió su mantención debido que se trataba de una decisión política adoptada de forma reciente por lo que resultaba apresurado eliminarlo, máxime cuando el régimen que se suplantaba no había demostrado su eficacia.

III. FUNDAMENTO DE LA DOBLE JURISDICCIÓN Y BREVE REPASO DE LOS CUESTIONAMIENTOS CONSTITUCIONALES QUE SE LE FORMULAN

Sin lugar a dudas se puede afirmar que la doble jurisdicción se funda principalmente en una costumbre de raíz histórica. Si bien la especialidad de la Aduana puede justificar algún grado de intervención en la aplicación de las sanciones económicas, el comiso o la inhabilitación de funciones vinculadas con la actividad aduanera; ello no conlleva necesariamente que debe ser ese organismo administrativo quien deba aplicarlas. Ello pues la intervención del organismo aduanero puede ser, súplica mediante, un procedimiento de consulta o de vista previo al dictado de la condena en sede judicial.

En un viejo precedente, la Corte Suprema estableció que la investigación de los hechos de contrabando está a cargo exclusivo de la autoridad aduanera, que es la encargada de velar por la integridad del patrimonio fiscal¹¹. Esta afirmación ha perdido toda vigencia en la actualidad, no solo por la competencia que al Poder Judicial le asigna el Código Aduanero sino, además, por la competencia exclusiva que tiene ese poder para el juzgamiento de los delitos tipificados en el Régimen Penal Tributario (ley 22.415).

10 A título de ejemplo, ver Patricios, Jorge Argentino, “La doble jurisdicción en el juzgamiento del delito de contrabando. Necesidad de su derogación”, Lexis Nexis, Sup. Act., 26/7/07, AR/DOC/2319/2007. El autor se refiere al uso del vocablo “independiente” como “el peor de los sistemas”. Ver también dictamen del procurador y considerando 16 en CSJN, Fallos: 305:246.

11 CSJN, Fallos: 235:183.

El primer cuestionamiento de índole constitucional que sufrió la doble jurisdicción tuvo lugar en relación en cuanto a la posibilidad de que existieran criterios contradictorios en ambas jurisdicciones con la configuración del delito. Si bien existieron otros precedentes del Alto Tribunal, al respecto, la cuestión quedó zanjada con el icónico fallo “De la Rosa Vallejos”, por medio del cual se estableció la supeditación de la autoridad aduanera para la aplicación de las penas “accesorias” a la de pena privativa de la libertad¹². A partir de esa doctrina, la autoridad aduanera no debe avanzar en la sustanciación del sumario administrativo, a la espera de la resolución judicial de la causa penal, pues la aduana reserva su poder sancionatorio hasta el momento en que se condena en sede judicial¹³.

El carácter de “accesorio” de las penas, cuya aplicación corresponde a la Aduana, también ha sido motivo de crítica¹⁴. Esa accesoriedad fue invocada por la Corte Suprema en “De la Rosa Vallejos” y ratificada en los demás precedentes citados para supeditar la sentencia en sede administrativa a la condena en sede judicial. En ese sentido, cabe afirmar que lo que es accesorio no es la pena, sino la facultad de la Aduana de aplicarla¹⁵.

También se ha dicho que la doble jurisdicción en materia penal aduanera cercena la prohibición de la persecución penal múltiple o *ne bis in idem*¹⁶, lo que no fue receptado por la Corte Suprema y, en términos generales, fue rechazado por la jurisprudencia inclusive en materia de delitos e infracciones aduaneras¹⁷. También ha habido cuestionamientos en relación con la garantía del juez natural y de imparcialidad¹⁸.

No obstante ello, salvo los precedentes dictados por la Corte Suprema, que le otorgaron una preminencia al proceso judicial por sobre el proceso administrativo tendiente a aplicar las penas de comiso, multa e inhabilitación, lo cierto es que la jurisprudencia ha convalidado la facultad de la Aduana de aplicar sanciones por el delito de contrabando. Así la Corte Suprema ha anulado la aplicación de parte de un tribunal judicial de las penas que corresponden al ámbito de las “legítimas atribuciones de la autoridad aduanera”¹⁹. Ello torna necesario analizar la cuestión desde el punto de vista de la conveniencia práctica.

IV. INCONVENIENTES DE LA DOBLE JURISDICCIÓN EN LA PRAXIS PENAL ADUANERA

Independientemente de los cuestionamientos de índole constitucional, lo cierto es que la doble jurisdicción ha producido un sinnúmero de inconvenientes en la praxis penal aduanera que justifican su supresión. El primero de ellos ha sido el vinculado con el carácter de cosa juzgada de la sentencia judicial. Si bien la cuestión fue resuelta por la Corte Suprema en “De

12 CSJN, Fallos: 305:246, junto con las sentencias dictadas en la misma fecha en Fallos: 305:241 y 305:254 y el 22/3/83 en Fallos: 305:373. Respecto de los conflictos entre ambas jurisdicciones y el concepto de cosa juzgada ver también CSJN, Fallos: 235:183; 273:312. La misma doctrina se mantuvo respecto del Código Aduanero en CSJN, Fallos: 304:751.

13 Cotter, Juan Patricio (h), *Derecho Aduanero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, pág. 1014; Abarca, Alfredo E. y Sumcheski, Ana L., *Procedimientos Aduanero y Penal Cambiario*, Guía Práctica y Ediciones IARA, Buenos Aires, 2017, pág. 74.

14 Cfr. Losada, Luis Gustavo, “Inconsecuencias de la doble jurisdicción en el delito de contrabando. La vigencia de un anacronismo”, *El Derecho* del 19/12/12. Allí afirma que la Corte creó un nuevo concepto de accesoriedad de las penas, distinto al que surge del propio Código Penal, basado solo en su autoridad de aplicación. En contra, se ha afirmado que las penas en cuestión son accesorias en los términos del Código Penal porque solo pueden aplicarse como complemento de una pena principal. Cfr. Hornos, Roberto E., “El comiso en materia penal aduanera”, pág. 195, en Cotter, Juan P., *Estudios de Derecho Aduanero, Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, págs. 191-218.

15 Vidal Albarracín, Héctor Guillermo, *Delitos Aduaneros*, Mave Editora, Corrientes, 2010, pág. 549.

16 Cfr. Patricios, Jorge Argentino, “La doble jurisdicción en el juzgamiento del delito de contrabando. Necesidad de su derogación”, *Lexis Nexis*, Sup. Act., 26/7/07, AR/DOC/2319/2007.

17 TFN, Sala E, “Encina, Eduardo c/DGA s/Recurso de apelación”, sentencia del 29/12/09, expediente 24.475-A.

18 Cfr. Losada, Luis Gustavo, “Inconsecuencias de la doble jurisdicción en el delito de contrabando. La vigencia de un anacronismo”, *El Derecho*, del 19/12/12.

19 CSJN, Fallos: 323:637.

la Rosa Vallejos”, entre otros, cabe afirmar que no solo se fundaba en argumentos de índole constitucional, sino también en la problemática que desde la praxis podría generar el dictado de sentencias contradictorias. El escándalo jurídico que provocaría el dictado de sentencias contradictorias es, desde la práctica, una de las consecuencias más perjudiciales de la posibilidad que tenía la Aduana de dictar un pronunciamiento en forma independiente a los jueces de la Constitución²⁰.

Asimismo, otro inconveniente desde el punto de vista práctico de la doble jurisdicción se da en relación con la determinación o individualización de la pena²¹. Por ello se ha dicho que no media motivo válido para que el órgano que determina la existencia o la inexistencia de un delito, así como los grados de participación en este, carezca de competencia para individualizar la totalidad de las penas a aplicar como consecuencia de la conducta dictada. Ello parece contradecir el principio de inmediación y uniformidad que debe regir la cuantificación de la pena en los términos de los artículos 40 y 41 del Código Penal, en atención al mayor o menor grado de culpabilidad del condenado. Asimismo, también se puede dar la situación de escándalo jurídico en caso de que exista una asimetría entre la gravedad de la sanción impuesta en sede judicial y la aplicada en sede administrativa.

Por otro lado, la duplicidad de procesos para la cuantificación de penas correspondientes al mismo hecho genera un dispendio jurisdiccional manifiesto. A su vez, puede generar una dilación indebida del proceso penal, en razón de tener que esperar el condenado en sede judicial la sustanciación de un sumario ante la Aduana para la cuantificación de las sanciones. Independientemente de la problemática que ello también representa en materia de prescripción, en parte solucionado por la Corte Suprema mediante la suspensión de su curso durante la vigencia del proceso judicial²². I, lo cierto es que la dilación del proceso en sí misma puede configurar una violación a los derechos del imputado de acuerdo con lo establecido en los artículos 9, inciso 3, y 14, inciso 3, apartado c), del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; artículo 7, inciso 5, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y artículo 25 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Otra cuestión de índole práctica que afecta a la doble jurisdicción aduanera, en relación con la facultad de juzgamiento de infracciones, ocurre cuando la causa penal por contrabando culmina con un sobreseimiento o absolución. Ello, pues la Corte Suprema declaró la independencia entre las infracciones y los delitos aduaneros, sosteniendo que no se excluyen entre sí al considerarse hechos distintos²³. Algún precedente entendió que se suspende la prescripción para el juzgamiento de la infracción mientras se encuentra vigente la causa penal, en razón del carácter prejudicial de la segunda sobre la primera²⁴. Ahora bien, esa conclusión se ha puesto en crisis por parte de la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación²⁵. En razón de ello, como el Código Aduanero no establece esa causal de prescripción de forma expresa, si se quiere mantener la vigencia de la potestad infraccional durante el curso de una causa penal, correspondería modificar la doble jurisdicción estableciendo de forma expresa dicha causal.

Cabe citar también los inconvenientes que se han suscitado en relación con la posibilidad de que el sumario contencioso ante la Aduana sea instruido con el imputado en rebeldía,

20 Cfr. González, Nemesio, “De cómo se evitó un escándalo jurídico”, La Ley, 1981-D, 516.

21 Cfr. Hornos, Roberto E., “El comiso en materia penal aduanera”, pág. 195, en Cotter, Juan P., *Estudios de Derecho Aduanero, Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, págs. 191-218.

22 Cfr. CSJN, Fallos: 325:1731.

23 Cfr. CSJN, Fallos: 265:321 y 321:1848.

24 CNACAF, Sala IV, “Díaz, Jorge s/DGA - Resolución 5327/00 - Expediente 600193/95”, sentencia del 25/11/08.

25 Policastro, Verónica, “Apuntes aduaneros sobre las reformas introducidas por la ley 25986 (límite monetario delito - infracción), prescripción y disposición de la mercadería secuestrada”, Aduana News, del 30/11/05. Cfr. TFN, Sala E, “Passerini, Pedro Fabián del Corazón de Jesús s/Recurso de apelación”, sentencia del 19/6/09, causa 24.266-A y “Cohen Nessim c/DGA s/Recurso de apelación”, sentencia del 20/10/10, causa 26.999-A.

situación que resulta incompatible con el derecho de defensa que rige frente a la imputación de un delito²⁶.

Otro inconveniente derivado de la doble jurisdicción se da con la aplicación de la suspensión del juicio a prueba para el delito de contrabando. Independientemente de la viabilidad o no de ese instituto en el caso de los delitos aduaneros, es una cuestión que excede el objeto de esta ponencia; lo cierto es que han existido fallos contradictorios en relación con la necesidad del imputado de abonar la multa mínima del delito y de abandonar a favor del Estado los bienes que presumiblemente resultarían decomisados en caso de condena²⁷.

Igual de problemática es la cuestión de la devolución de las mercaderías en la causa penal, en razón de las competencias contrapuestas de la Aduana y de los jueces. Así se ha dicho que mientras que a los jueces les incumbe decidir sobre la custodia, restitución o conservación en depósito de la mercadería secuestrada en el marco de un proceso en orden al delito de contrabando (artículos 233 y 238, CPPN), la Aduana, por ser la autoridad facultada por la ley para imponer la pena de comiso de la mercadería, es la que tiene competencia originaria para resolver sobre los pedidos de restitución de la mercadería afectada al delito de contrabando y, además, sobre el aspecto tributario emergente o no del hecho investigado (artículos 876, 1026, 1085 y conchs.)²⁸.

V. PALABRAS FINALES Y PROPUESTA DE MODIFICACIÓN

Independientemente de los óbices desde el punto de vista constitucional, que no compartimos en su totalidad, lo cierto es que la praxis ha demostrado claramente la inconveniencia de la doble jurisdicción en materia de delitos aduaneros. Como dijimos al iniciar esta ponencia, rara vez se encuentra en la doctrina una cuestión en la que haya una unanimidad tal como la que existe en torno a la necesidad de derogación de este instituto. En virtud de ello, proponemos las siguientes modificaciones al Código Aduanero:

- i) Se propone modificar el artículo 1026 del Código Aduanero, el cual quedaría redactado de la siguiente forma: Las causas que correspondiere instruir por los delitos previstos en la Sección XII, Título I, de este código serán sustanciadas ante la Justicia Nacional en lo Penal Económico o ante los tribunales federales del interior del país, dentro de sus respectivas competencias territoriales.
- ii) Se propone modificar el artículo 1027 del Código Aduanero, el cual quedaría redactado de la siguiente forma: La competencia atribuida en el artículo 1026 ante la Justicia Nacional en lo Penal Económico comprenderá, además del territorio de la Capital Federal, los siguientes partidos de la provincia de Buenos Aires: Almirante Brown, Avellaneda, Esteban Echeverría, Ezeiza, Florencio Varela, General Rodríguez, General San Martín, Hurlingham, Ituzaingó, José C. Paz, La Matanza, Lanús, Lomas de Zamora, Marcos Paz, Malvinas Argentinas, Merlo, Moreno, Morón, Pilar, Presidente Perón, Quilmes, San Fernando, San Isidro, San Miguel, San Vicente, Tigre, Tres de Febrero y Vicente López.
- iii) Se propone derogar el apartado a) del artículo 1028 del Código Aduanero.
- iv) Se propone derogar el artículo 1029 del Código Aduanero.
- v) Se propone modificar el artículo 1121 del Código Aduanero, el cual quedaría redactado de la siguiente forma: Concluida la investigación, la autoridad de prevención: a) elevará las piezas originales al juez competente, a los fines de la prosecución de la causa para la

26 Cfr. Losada, Luis Gustavo, "Inconsecuencias de la doble jurisdicción en el delito de contrabando. La vigencia de un anacronismo", *El Derecho*, del 19/12/12.

27 Cfr. CNAPE, Sala B, "Passarella, Daniel Alberto y otros s/Inf. ley 22.415", sentencia del 31/3/11, Reg. 151/11. Losada, Luis Gustavo, "Inconsecuencias de la doble jurisdicción en el delito de contrabando. La vigencia de un anacronismo", *El Derecho*, del 19/12/12.

28 Alsina, Mario A.; Barreira, Enrique Carlos; Basaldúa, Ricardo Xavier; Vidal Albarracín, Héctor Guillermo y Cotter Moine, Juan Patricio, *Código Aduanero Comentado*, T. III, edición actualizada Barreira, Enrique Carlos; Basaldúa, Ricardo Xavier; Vidal Albarracín, Héctor Guillermo; Cotter, Juan Patricio (h); Vidal Albarracín, Guillermo (h) y Sumcheski, Ana L., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, pág. 258.

eventual aplicación de las penas privativas de libertad y las contempladas en los artículos 868 y 876. La causa judicial se registrará por las disposiciones del Código Procesal Penal de la Nación; b) remitirá copia autenticada de lo actuado al administrador de la aduana en cuya jurisdicción se hubiere producido el hecho, a efectos de la sustanciación de la causa fiscal tendiente al cobro de los tributos que pudieren corresponder y el ejercicio de la facultad prevista en el Capítulo III, Título II de la Sección XIV de este Código.

- vi) Se propone modificar el artículo 936 del Código Aduanero, el cual quedaría redactado de la siguiente forma: La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se suspende desde la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal o la demanda contenciosa en sede judicial deducidos contra la resolución aduanera condenatoria, hasta que recayere decisión firme en la causa. Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar las sanciones establecidas en el Título Segundo de la Sección XII de este código en relación con los hechos por los que se hubiere formado causa para la eventual aplicación de las penas privativas de libertad y las contempladas en los artículos 868 y 876, hasta que recayere decisión firme en la causa.
- vii) Se propone modificar el artículo 1081 del Código Aduanero, el cual quedaría redactado de la siguiente forma: Cuando el servicio aduanero tomare conocimiento de la presunta configuración de una infracción aduanera, deberá practicar todas las diligencias necesarias para investigar los hechos, a cuyo efecto podrá ejercer todas las funciones de control que las leyes le acordaren. La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva, cuando en sede penal se hubiere investigado el mismo hecho. Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

EL DESPACHANTE DE ADUANA. MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO ADUANERO DE ACUERDO CON LOS CAMBIOS INTERNACIONALES. FACILITACIÓN DEL COMERCIO EXTERIOR

Stella Maris Ruiz

CONCEPTO. REPRESENTACIÓN

El artículo 36 del CA dice: *“1. Son despachantes de aduana las personas de existencia visible que, en las condiciones previstas en este código, realizan en nombre de otros ante el servicio aduanero trámites y diligencias relativos a la importación, la exportación y demás operaciones aduaneras.*

2. Los despachantes de aduana son agentes auxiliares del comercio y del servicio aduanero”.

Su actuación se realiza a través de la figura del mandato con representación.

Dice a su vez el artículo 39 del CA que si el despachante de aduana no acredita esa representación, serán considerados importadores/exportadores, sujetos a los requisitos y obligaciones determinadas para ellos.

Esta representación, según el Código Aduanero, se puede realizar bajo diferentes formas: Poder General para gestionar despachos; Poder Especial para gestionar el despacho de la mercadería; Endoso en Procuración del Conocimiento o documento que autorizare a disponer de la mercadería. Las mismas formas podrán sustituirse mediante autorización otorgada ante el servicio aduanero, a través del Sistema Informático Malvina (antes llamado María).

La AFIP dictó la resolución general 2449/08 y estableció en su artículo 1 la herramienta informática denominada “Gestión de Autorizaciones Electrónicas” para formalizar el otorgamiento de autorizaciones generales o especiales, y su revocación ante el servicio aduanero; esta modalidad será obligatoria. O sea que si no hay una autorización del importador /exportador a través del SIM, al despachante de aduana no puede documentar por él ninguna operación.

El artículo 37, apartado 2, dice: “No obstante lo dispuesto en el apartado 1, podrá prescindirse de la intervención del despachante de aduana cuando se realizare la gestión ante la Aduana en forma personal por el importador o exportador”.

Esto es muy difícil, habida cuenta de que el importador/exportador no tiene los conocimientos y la capacitación técnico/legal que se le requiere al despachante para actuar.

El apartado 3 dice: “Las personas de existencia ideal podrán gestionar el despacho y la destinación de mercadería, por sí o a través de persona autorizada, en las condiciones y requisitos que fije la reglamentación”.

Este apartado agrava la situación respecto del párrafo anterior, pues si bien dice: “según las condiciones y requisitos que fije la reglamentación”, hasta el momento eso no ha sucedido.

Entiendo que es muy difícil que el presidente o gerente general de una gran empresa destine su tiempo a documentar las operaciones de importación o exportación a través del SIM, con lo cual también habría que ver si las personas autorizadas tienen la idoneidad para hacerlo –certificado de capacitación o título–.

Esto, a mi entender, provoca una desigualdad de condiciones que afecta garantías otorgadas por nuestra Constitución Nacional.

Al despachante de aduana, en los últimos años, distintos cambios normativos le fueron agregando más responsabilidades, como por ejemplo: la de ser depositario fiel de la documentación aduanera que documente, su guarda y digitalización –resolución general AFIP 2721/09–, actuar ante hechos de lavado de activos y financiación del terrorismo, ley 25.246 y observar las resoluciones de la Unidad de Información Financiera (UIF) 39/11 y 63/11, que en su artículo 1 dice: “**Exclúyese del artículo 2, incisos a) y b), de la resolución UIF 39/11 (BO: 15/2/11) a los despachantes de aduana, los cuales se registrarán por la presente en cuanto a las medidas y procedimientos que deberán observar para prevenir, detectar y reportar los hechos, actos, operaciones u omisiones que puedan provenir de la comisión de los delitos de lavado de activos y financiación del terrorismo**”, y sus modificatorias.

También debe acreditar solvencia patrimonial y otorgar garantía a favor de la Dirección General de Aduanas del fiel cumplimiento de sus obligaciones [artículo 41, inciso e), CA].

La resolución general AFIP 2577/09 amplió las formas de garantizar en dinero efectivo, póliza de seguro de caución, caución de títulos públicos y aval de sociedad de garantía recíproca.

Los despachantes pueden garantizar a través del Fondo Común Solidario que ofrece a sus asociados el Centro Despachantes de Aduana de la República Argentina o individualmente.

Relacionado con la garantía, cada despachante debía depositar en efectivo, títulos representativos de la deuda pública, etc., por \$ 30.000. Este cambio fue establecido por el decreto 79/15, que expresa en su artículo 1: “*Sustitúyese el artículo 4 del decreto 1001 del 21/5/82 y sus modificaciones, por el siguiente:*

“Artículo 4 - 1. A los fines de lo previsto en el artículo 41, apartado 2, inciso e), del Código Aduanero (ley 22.415 y sus modificaciones), los despachantes de aduana deberán:

a) Acreditar solvencia mediante la justificación de un patrimonio neto igual o superior a pesos cien mil (\$ 100.000), en el año calendario inmediato anterior.

b) Constituir a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, una garantía de pesos cien mil (\$ 100.000).

2. La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá instrumentar un sistema de responsabilidad solidaria mediante la constitución de un fondo común, para cumplir con los requisitos de acreditar solvencia y constituir garantía.

El aporte por asociado al fondo común no podrá ser inferior a pesos treinta mil (\$ 30.000). El fondo común no podrá funcionar en ningún momento con un patrimonio inferior a pesos seis millones (\$ 6.000.000).

3. La constitución de la garantía referida en los puntos precedentes deberá efectuarse conforme a las modalidades que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

Por resolución general de AFIP 3885/16, se modificó la constitución, prórroga, sustitución, ampliación y extinción de las garantías otorgadas en resguardo del crédito fiscal originado en tributos, impuestos, multas, etc.

Por recientes presentaciones del Centro Despachantes de Aduana a la AFIP-DGA y a la Superintendencia de Seguros de la Nación se obtuvo la autorización para ofrecer la garantía con seguro de caución –garantía colectiva– menos onerosa y que no disminuya a través del tiempo.

La Superintendencia de seguros de la Nación (SSN) dictó la resolución 40556-E/17 publicada en el Boletín Oficial el 23/6/17; en su artículo 1 dice: *“Autorízase a las Entidades Aseguradoras que operan en el Seguro de Caución para Garantías Aduaneras, a aplicar las nuevas Condiciones Contractuales correspondientes al Seguro de Caución para Garantía de Inscripción en los Registros de Importadores y Exportadores, Despachantes de Aduana y Agentes de Transporte Aduanero (Formulario AFIP F872) y al Seguro de Caución para el Fondo Común Solidario de Despachantes y Agentes de Transporte Aduanero (Formulario F872/M01), para las operaciones que se instrumenten bajo el sistema de Póliza Electrónica reglamentado por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)”*.

Estos cambios normativos han permitido que sea menos oneroso mantener una garantía a favor de la AFIP-DGA por la actuación profesional.

ORGANISMOS Y CONVENIOS

Convenio G20

Representa un porcentaje muy elevado del comercio mundial. Argentina forma parte del G20. Se comprometieron a combatir la corrupción en sus Aduanas.

La OMA (CCA) es un organismo intergubernamental donde se promocionan e implementan sistemas modernos de procedimientos y facilitación aduanera.

El Consejo de la OMA adopta algunas recomendaciones, entre ellas, la de promover la cooperación entre las administraciones de aduanas, facilitar el transporte internacional de mercaderías, promover el uso de tecnologías de información, simplificar y armonizar la documentación aduanera¹.

Convención de Kyoto

La Convención para la Simplificación y la Armonización de los Regímenes Aduaneros, elaborada y aprobada en 1973 en la ciudad de Kyoto –antigua capital de Japón–, denominada usualmente “Convención de Kyoto”, contempla en el Anexo G.2 las relaciones de las autoridades aduaneras con los terceros.

En la “Introducción” de ese Anexo se expresa que *“El presente anexo, de manera general, se refiere a los terceros que están en relación directa con la aduana en la importación, exportación, transporte y almacenamiento de las mercancías por cuenta de la persona interesada. Conciernen esencialmente a los terceros que se ocupan del despacho de las mercaderías. El anexo se aplica, principalmente, a los agentes de aduanas, pero comprende también a los demás terceros que efectúan despachos por cuenta de personas interesadas, aunque sea de manera accesoria (por ejemplo, un transportista o un comisionista que despachan mercaderías accesoriamente a sus actividades principales)”*.

En la Norma 2 se preveía que *“La legislación nacional precisará las condiciones en las que una persona puede obrar por cuenta de otra en las relaciones de esta última con la aduana”*.

Sin embargo, el ámbito de discrecionalidad de las legislaciones aduaneras queda notoriamente restringido en la siguiente norma.

1 Trabajo de Tristán Conde, “Incidencia de los Convenios Internacionales en el Comercio Exterior: Antecedentes históricos”, VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Errepar, 2016.

Así, en la Norma 3 se dispone que *“La persona interesada tiene la facultad de tratar con la aduana, bien sea directamente, bien por intermedio de cualquier otra persona que designe como tercero”*.

Efectivamente, esta Norma 3 significa que las legislaciones aduaneras de los países que acepten este Anexo a la Convención, no pueden imponer la intervención obligatoria de los despachantes de aduana y, por otra parte, que tampoco pueden exigir una calificación especial o de idoneidad para el tercero que resultara elegido por la persona interesada (vale decir, el importador o el exportador).

Para adherirse a la Convención de Kyoto de 1973, era necesario aprobar el cuerpo general de esta y aceptar como mínimo un Anexo de ella (conf. artículo 11 de la Convención). Por otra parte, podían formularse reservas tanto a lo previsto en las normas como en las prácticas recomendadas (conf. artículo 5 de la Convención).

De tal modo, los Estados, en el supuesto de aceptarse el Anexo G.2 mencionado, podían formular reservas, por ejemplo, a la aplicación de la Norma 3 referida a los despachantes de aduana.

La Convención de Kyoto de 1973 fue reemplazada por la hecha en Bruselas el 26 de junio de 1999 (Protocolo de modificación, documento PC0020FO).

“Vale decir que, según la norma transcripta, los Estados parte de esa Convención no pueden imponer la actuación de los despachantes de aduana en forma obligatoria. En efecto, se consagra el derecho de la persona interesada (importador o exportador) de designar a cualquier ‘tercero’ –sin calificación alguna que demuestre su idoneidad– para actuar en su nombre”².

Según los cambios normativos internacionales a los que nuestro país adhiere se impone la actuación de los despachantes en forma obligatoria. Nuestra legislación ha permitido la actuación de otras personas tanto físicas como jurídicas que pueden actuar frente a la Aduana mediante autorizados que podrían no estar sujetos a los requisitos establecidos para los despachantes de aduana y con una menor responsabilidad.

Dice el artículo 908 del CA:

“El despachante de aduana que cometiere una infracción aduanera en ejercicio de las funciones previstas en el artículo 36, apartado 1, es responsable de las sanciones correspondientes, salvo que probare haber cumplido con las obligaciones a su cargo...”.

La Aduana considera solidariamente responsable al despachante de aduana por las declaraciones inexactas y le corre vista de las actuaciones, a fin de ejercer su defensa y ofrecer la prueba que hace a su descargo. Puede ser sancionado conforme lo establecido en el artículo 954 del CA.

Conferencia de Bali

Acuerdo de Facilitación del Comercio

En la Conferencia Ministerial celebrada en Bali (Indonesia) del 3 al 6 de diciembre de 2013, se aprobó provisoriamente un nuevo acuerdo específico relativo al GATT: el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio, con lo que dichos acuerdos específicos ascenderían a catorce.

La Conferencia Ministerial es el órgano máximo de la OMC, se integra con los ministros de Economía de los países miembros, que hoy ascienden a 160, los que se reúnen periódicamente.

La Declaración Ministerial de Doha

La Organización Mundial del Comercio, en la Cuarta Conferencia Ministerial –que se llevó a cabo en la ciudad de Doha, Emirato de Qatar, del 9 al 14 de noviembre de 2001– el último día aprobó la Declaración Ministerial de Doha.

2 Basaldúa, Ricardo Xavier, “El despachante de aduana: situación planteada frente a la Convención de Kyoto”, Guía Práctica de Comercio Exterior, N° 273, 14/11/14.

Por ella, en el párrafo 27, se encomendó al Consejo del Comercio de Mercancías examinar y, según proceda, aclarar y mejorar los aspectos pertinentes de los artículos V, VIII y X del GATT de 1994, con el propósito explicitado de “facilitar el comercio”. Cabe recordar que este es uno de los temas denominados de “Singapur”, por haber sido agendados en el Programa de Trabajo de la Primera Conferencia Ministerial de la OMC, celebrada en 1996.

En lo que aquí nos interesa, el artículo VIII, bajo el título “Derechos y formalidades referentes a la importación y a la exportación”, establece en los párrafos 1 y 4 que: “1)... c) *Las partes contratantes reconocen también la necesidad de reducir al mínimo los efectos y la complejidad de las formalidades de importación y de exportación y de reducir y simplificar los requisitos relativos a los documentos exigidos para la importación y la exportación...* 4) *Las disposiciones de este artículo se harán extensivas a los derechos, cargas, formalidades y prescripciones impuestos por las autoridades gubernamentales o administrativas, en relación con la importación y la exportación y con inclusión de los referentes a: a) las formalidades consulares, tales como facturas y certificados consulares; b) las restricciones cuantitativas; c) las licencias; d) el control de los cambios; e) los servicios de estadística; f) los documentos que han de presentarse, la documentación y la expedición de certificados; g) los análisis y la inspección; h) la cuarentena, la inspección sanitaria y la desinfección*”³.

Cabe tener en cuenta que la facilitación del comercio implica la reducción de costos, la agilización de las operaciones, el uso de la electrónica en los procesos, etc. La no intervención del Despachante de Aduana, auxiliar del servicio aduanero, impediría en distintas situaciones un adecuado ejercicio del control aduanero y del cuidado de la renta fiscal, así como la intervención de personas sin la idoneidad y capacitación adecuada haría fallar el sistema basado en el despacho de confianza –despachante confiable– resolución general AFIP 3581/14.

*“La cuestión acerca de la intervención obligatoria o facultativa del despachante de aduana ha generado polémicas doctrinarias y dispares actitudes en la legislación comparada... Actualmente, en los países del Mercosur y de la ALADI la institución del despachante de aduana es un valor entendido. En Uruguay, Paraguay, Chile, Perú y México su intervención en los trámites aduaneros es obligatoria y también lo es en países como Francia e Italia...”*⁴.

El proyecto de modificación del Código Aduanero deberá contemplar en su articulado las situaciones nacionales e internacionales de cambios en el comercio exterior, entre otras, respecto de los operadores del comercio exterior –despachantes de aduana y otros sujetos– estableciendo reglas claras de comportamiento, responsabilidad, así como su idoneidad y los procedimientos a los que deberán someterse, de una forma fácil, segura y ágil.

3 “El Despachante de Aduana: Situación planteada frente a la Convención de Kyoto”, Ricardo Xavier Basaldúa, Guía Práctica de Comercio Exterior, N° 273, 14/11/14.

4 Héctor G. Vidal Albarracín, Guillermo Vidal Albarracín, Juan Sluman, *La responsabilidad del despachante de aduana*, Guía Práctica, 1ª ed., 2009.

PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN EN MATERIA DE REPETICIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS

Horacio D. García Prieto

Allá por el año 220 después de Cristo, el jurista romano Ulpiano definió la justicia como la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo suyo¹.

La frase de Ulpiano no se refiere a la labor del juez, que debe hacer justicia dando, en sus sentencias, a cada uno lo suyo, sino que se refiere a la ética de quienes observan la conducta que corresponde a un sujeto “justo”, es decir, quienes reconocen los derechos de los demás y dan al otro lo que corresponde.

El Estado Argentino tiene un extenso prontuario, que lo coloca muy lejos de la virtud de la justicia.

La memoria de los argentinos recuerda las hiperinflaciones de 1975, 1989 y 1990, el “desagio” de los plazos fijos en 1985, el “plan Bonex” en 1989, el default de la deuda pública en el año 2001, el “corralito”, el “corralón” y la “pesificación” de los depósitos bancarios constituidos en dólares, y la apropiación de los fondos que los trabajadores habían elegido confiar a las AFJP, entre otros casos.

El episodio más irritante es quizás el del Estado Nacional incumpliendo sentencias firmes y definitivas, obtenidas por jubilados, por haberes mal liquidados.

Esta larga tradición, forjada por un Estado que reniega de los valores de la honestidad y de la justicia, se manifiesta plenamente en la normativa que regula la materia de la repetición de tributos aduaneros, inequívocamente enderezada a favorecer el enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, por la vía de obstaculizar y desbaratar la acción de quien, habiendo pagado tributos aduaneros de más, intenta recuperar lo que es suyo.

Como no hay mal que dure cien años, los argentinos tenemos el deber de la esperanza, por lo que resulta oportuno pasar revista a los vicios que presenta esta normativa, y proponer lineamientos para su modificación.

1 *Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*, Nina Ponssa de la Vega de Miguens y Nélida E. Trincavelli, *Breve historia del Derecho Romano*, Lerner Ediciones, Buenos Aires, 1969, pág. 18.

1) MONEDA: EN TANTO LAS DEUDAS POR TRIBUTOS ADUANEROS SE DETERMINEN EN DÓLARES, EL CRÉDITO DE QUIENES REPITEN ESOS TRIBUTOS DEBE DETERMINARSE TAMBIÉN EN DÓLARES

El artículo 20 de la ley 23.905 establece que los tributos que gravan las importaciones y las exportaciones se determinan en dólares estadounidenses.

El texto es el siguiente: *“Los derechos de importación, los derechos de exportación, así como los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones se determinarán en dólares estadounidenses. El pago podrá efectuarse en la mencionada moneda, en bonos de crédito a la exportación de acuerdo a las normas vigentes, o en australes. En este último caso la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago”*.

Por aplicación de esta normativa, cuando el servicio aduanero revisa la clasificación arancelaria que se dio a la mercadería, o practica un ajuste sobre su valor, emite un cargo suplementario, que consiste en una liquidación e intimación de pago de un importe en dólares estadounidenses.

Quien pagó tributos aduaneros en defecto, adeuda una suma que se cuantifica en dólares estadounidenses.

Parece indudable que, en tanto la deuda de quien pagó a la Aduana en menos constituye una deuda en dólares, también debe estar nominado en dólares el crédito de quien pagó de más, y con tal motivo, reclama su devolución.

Viene a cuento señalar que, en la práctica del comercio exterior, ante cuestiones dudosas en materia de clasificación o valoración, la opción de pagar el tributo según el criterio del servicio aduanero, para luego ejercer el derecho por vía de repetición, debe estar disponible, en tanto esa mecánica evita el riesgo sancionatorio y el devengamiento de intereses.

Al presente, cuando el contribuyente paga de menos, debe dólares, y cuando paga de más, tiene un crédito en pesos, lo cual impide acudir a la sana práctica en la que se paga el tributo según el criterio aduanero y se ejerce el derecho por vía de repetición.

Si se admite la conveniencia de mantener la regla según la cual las obligaciones tributarias aduaneras se determinan en dólares estadounidenses, es necesario adecuar el texto de la normativa, para establecer que el crédito del contribuyente que repite tributos aduaneros pagados en exceso constituye un crédito igualmente nominado en dólares estadounidenses².

2) INTERESES: LOS INTERESES QUE SE ACREDITAN A FAVOR DEL REPITENTE DEBEN COMPENSAR LA DESVALORIZACIÓN MONETARIA Y RESARCIR LA PRIVACIÓN DEL CAPITAL

Al presente, la regla de derecho según la cual el crédito del repitente se encuentra nominado en pesos, se complementa con la aplicación de una tasa de interés del 6% anual, y ningún ajuste para compensar la desvalorización monetaria.

La tasa de interés del 6% anual para las repeticiones de tributos aduaneros se aplica desde el año 2003, cuando fue establecida por resolución 36/03, del entonces Ministerio de Economía. Esta tasa fue mantenida en las resoluciones posteriores.

Resulta notorio que el devengamiento de intereses a la tasa del 6% anual, cuando la inflación en ese mismo plazo es del 20%, implica un recorte en el capital.

2 El criterio según el cual el crédito del repitente constituye un crédito en pesos, resulta de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación establecida en la causa “Cencosud SA”, fallada el 15 de mayo de 2014 (exp. C.1242.XLIX.REX). En su pronunciamiento, la Corte no hizo ninguna valoración de su decisión, en términos de equidad, igualdad o justicia. El Alto Tribunal señaló que la ley 23.905 guarda silencio respecto de los importes que la Aduana debe restituir, y a continuación fundó su pronunciamiento en la letra de una disposición contenida en el Código Aduanero, en cuya redacción no se tuvo en cuenta la dolarización, dispuesta muchos años después mediante la sanción de la ley 23.905.

Esta tasa del 6% anual habrá de ser fuertemente negativa en el presente año 2017 y también en 2018, en tanto las metas de inflación establecidas en septiembre de 2016 por el Banco Central prevén que la inflación sea de entre el 12% y el 17% en 2017, entre el 8% y el 12%, en 2018 y baja al 5% en 2019.

Un Estado que se proponga reinstalar el valor de la honestidad y de la justicia, debe reformar su normativa para asegurar que la tasa de interés que se reconoce al repitente compense, en alguna medida, la privación del capital y, en caso en que la moneda esté sometida a desvalorización, su alícuota compense esa desvalorización.

De hecho, el Estado preserva su interés como acreedor de deudas tributarias en pesos, mediante la aplicación de la tasa de interés del 36% anual (resolución 841/10 del entonces Ministerio de Economía y Producción), que resulta positiva en cuanto supera la magnitud de la desvalorización monetaria.

Llegado a este punto, debe examinarse con toda atención cuál es la solución legislativa eficiente para asegurar el resultado buscado, es decir, la efectiva aplicación de una tasa de interés a favor del contribuyente repitente, que repare la desvalorización monetaria y en alguna medida compense la privación del capital.

Debe desecharse la idea de una legislación que guarde silencio sobre la magnitud de la tasa, y además omita delegar en una autoridad administrativa su fijación, tal como es el caso de la Ley de Procedimiento Tributario³.

Esta modalidad no resulta recomendable, en primer lugar, porque según muestra la experiencia, aun en ausencia de delegación, el Ministerio de Economía emite una resolución fijando la tasa, tal como lo hizo en la vigente resolución 314/04 (artículo 4)⁴. Pero además, en ausencia de delegación legislativa, tampoco hay tasa de referencia, de modo que la autoridad administrativa establece la tasa en un escenario de enorme discrecionalidad.

Podría creerse que la ausencia de delegación legislativa a favor de la autoridad administrativa, favorece las chances de que esa tarea sea asumida por la autoridad judicial, pero ello pocas veces se verifica en la práctica.

Para justificar la decisión de no fijar la tasa, algún tribunal ha llegado al extremo de afirmar, con evidente inexactitud, que la ley 11.683 confiere esa atribución al Ministerio de Economía⁵.

Tampoco resulta recomendable que la legislación establezca que la tasa de interés que se reconozca a los contribuyentes en las repeticiones sea la misma tasa que se fije para el pago tardío de las obligaciones tributarias⁶.

3 Ninguna disposición contenida en la ley 11.683 delega en el Ministerio de Economía, ni en ninguna otra autoridad la potestad de fijar la tasa de interés en las repeticiones. El artículo 179 dice: *“En los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a correr contra el Fisco desde la interposición del recurso o de la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Nación, según fuere el caso, salvo cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, en cuyo caso los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo”*. Tal como puede observarse, la ley solo dispone que se aplicarán intereses y regula el comienzo de su cómputo.

4 Debe entenderse que, en ausencia de delegación, la fijación de la tasa de interés del 6% anual en la resolución 314/04 para los casos de repeticiones de los tributos impositivos que recauda la DGI opera como una instrucción dirigida a los funcionarios del organismo, y en tal carácter, su emisión resulta justificada porque no es admisible que la cuestión quede sometida al criterio de cada funcionario.

5 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 12/6/08, “DGI (autos IMB SA TF 205212-I)”, exp. 33.969/06: *“En materia de repetición de impuestos las tasas de interés aplicables son las fijadas por la Secretaría de Ingresos Públicos y el Ministerio de Economía mediante resoluciones dictadas de conformidad con las atribuciones conferidas por la ley 11.683”*.

6 El Código Aduanero dice:

Artículo 811 - *En los supuestos en que se reclamare la devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos, ya fuera que el pago se hubiere efectuado espontáneamente o a requerimiento del servicio aduanero, los intereses se devengarán desde la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición, hasta el momento de su pago.*

Artículo 812 - *En los supuestos previstos en el artículo 811, la tasa de interés aplicable será la que fijare la Secretaría de Estado de Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794.*

El artículo 794 es el que autoriza a la Secretaría de Hacienda a establecer la tasa de interés que deben pagar los contribuyentes por el pago tardío de tributos aduaneros.

Una disposición de este tipo, incluida en el Código Aduanero, fue objeto de una alambicada interpretación por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a resultas de la cual el Alto Tribunal extendió, a la materia aduanera, la doctrina establecida en relación con las deudas y repeticiones por tributación impositiva, donde sostuvo que no hay motivo por el cual la tasa deba ser la misma en ambos casos.

La Corte sostuvo que el destino de los fondos de la recaudación fiscal *“justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal”*, y agregó que tal elevación resulta razonable, en tanto *“no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda”*. En función de ello, rechazó la idea de que la tasa de interés que el Fisco paga a los contribuyentes que repiten impuestos debe ser igual a la tasa que reclama a los contribuyentes morosos⁷.

En atención a lo expuesto, resulta necesario que la legislación establezca una relación constante entre la tasa de interés que en cada momento se aplique a los contribuyentes por la mora en el pago de los tributos, y la que se reconozca a favor de los contribuyentes que repiten impuestos.

Así por ejemplo, la normativa podría decir: *“La tasa de interés será, en cada momento, igual al 70% de la tasa que en ese mismo momento la normativa tenga establecida para ser percibida por el servicio aduanero, con motivo del pago tardío de los mismos tributos cuya repetición origine el reclamo”*.

3) DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO EN SEDE ADMINISTRATIVA: EL CONTRIBUYENTE DEBE TENER LA POSIBILIDAD DE LLEVAR EL CASO A SEDE JUDICIAL EN FORMA RÁPIDA

Las normas actualmente vigentes, que regulan el procedimiento de repetición, hacen posible el *“cajoneo eterno”* de los expedientes iniciados por los contribuyentes para la repetición de tributos aduaneros.

La posibilidad de este *“cajoneo eterno”* viene dado por la circunstancia de que el Código Aduanero fija plazo para alguna de las etapas del procedimiento pero no fija plazo para otras. Así por ejemplo, el código comienza diciendo que, una vez recibidas las actuaciones, el Administrador debe ordenar la apertura a prueba y proveer a su producción, pero no fija ningún plazo para que el Administrador cumpla este trámite.

En otro caso, la norma fija un plazo que solo se inicia a partir de que se cumple cierta etapa procesal anterior, para cuyo cumplimiento no hay plazo, con lo cual su efecto práctico es ninguno. Esta situación se presenta en relación con el plazo para el dictado de la resolución definitiva, regulado en el artículo 1078 en los siguientes términos: *“Vencido el plazo de seis (6) días previsto en el artículo 1076 y, en su caso, agregado el dictamen jurídico y producidas las medidas que para mejor proveer se hubieren dispuesto, el administrador deberá dictar resolución dentro de los sesenta (60) días respecto de la procedencia de la repetición”*.

En función de esta disposición, el plazo de 60 días solo se inicia si se disponen y se producen medidas para mejor proveer. Aun agregado el dictamen jurídico, el Administrador puede mantener el expediente eternamente a estudio, sin que el plazo comience, en tanto la posibilidad de disponer medidas para mejor proveer subsiste hasta la emisión de la resolución final.

La aplicación supletoria de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos (artículo 1017) no necesariamente autoriza a utilizar en este caso las herramientas del *“pronto despacho”* y la *“denegatoria tácita”* reguladas en el artículo 10 de la Ley de Procedimientos Administrativos, en tanto la cuestión de la demora en el dictado de la resolución definitiva tiene un tratamiento específico en el Código Aduanero, que se encuentra en el artículo 1159. Esta disposición autoriza la interposición de un recurso de apelación por retardo, dirigido a lograr que el Tribunal Fiscal se avoque al conocimiento del asunto, que resulta inútil en tanto

⁷ “Arcana, Orazio s/Demanda de repetición objetos suntuarios”, 18/3/86, Fallos: 308:283, y también “Neumáticos Goodyear SA (TF 8659-A) c/ANA”, 9/11/00, Fallos: 323:3412.

—como ya se explicó—, cuando las actuaciones están paralizadas, el plazo para el dictado de la resolución definitiva nunca se inicia.

No se necesita acudir a una fuente muy lejana para encontrar una solución a esta situación. En efecto, para dotar de decencia al procedimiento aduanero en materia de repeticiones, bastaría con adoptar la regla que rige en la Ley de Procedimiento Tributario (artículo 81) donde, por el solo transcurso del plazo de tres meses desde la presentación del reclamo de repetición, el contribuyente tiene la opción de considerar denegado el pedido e interponer demanda, ya sea ante la Justicia o ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

4) COBRO: DEBE DARSE AL CONTRIBUYENTE LA POSIBILIDAD DE APLICAR SU CRÉDITO PARA EXTINGUIR SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS POR COMPENSACIÓN, TAN PRONTO CUENTE CON UNA RESOLUCIÓN O SENTENCIA FIRME Y DEFINITIVA

La normativa vigente hace posible que el servicio aduanero cumpla en forma rápida la sentencia o resolución que hace lugar a la repetición planteada por el contribuyente⁸, pero no asegura que ello ocurra.

En este punto, la reinstalación del valor de la honestidad y de la virtud de la justicia requiere admitir que, quien cuenta con una decisión favorable, puede utilizar su crédito para extinguir por compensación obligaciones tributarias aduaneras, o eventualmente ceder su crédito a un tercero que, concretada la cesión, habrá de extinguir por compensación sus propias deudas tributarias aduaneras.

La compensación como forma de extinción de las obligaciones tributarias se encuentra prevista en el Código Aduanero (artículo 787), pero solo es admisible “*cuando así lo dispusiera de oficio la Administración Nacional de Aduanas en las condiciones que estableciere el Poder Ejecutivo Nacional*” (artículo 801). Al presente, esta disposición no tiene ningún efecto, porque el Poder Ejecutivo, al reglamentar el Código Aduanero, omitió regular la compensación.

La propuesta, en el sentido de permitir que el repitente pueda utilizar su crédito para cancelar deudas tributarias aduaneras por compensación, tiene como antecedente la normativa que aplica la Dirección General Impositiva, que así lo autoriza respecto de las repeticiones impositivas⁹.

EPÍLOGO: LLEGARÁ EL DÍA EN QUE EL INTERÉS PÚBLICO DEJE DE CONFUNDIRSE CON EL INTERÉS FISCAL, Y LA IDEA DE UN ESTADO QUE LEGISLA PARA APROPIARSE DE LO AJENO, CONVOQUE AL AMPLIO RECHAZO QUE MERECE.

⁸ Los artículos 809 y 810 del Código Aduanero dicen:

Artículo 809 - *La Administración Nacional de Aduanas, a solicitud de los interesados y previa intervención del Tribunal de Cuentas de la Nación, devolverá directamente los importes que hubiera percibido indebidamente en concepto de tributos.*

Artículo 810 - *A los fines de la devolución prevista en el artículo 809, la Administración Nacional de Aduanas tomará los fondos de la recaudación que efectuare de tributos que debieren ingresar a rentas generales.*

⁹ Con sustento en las potestades que le otorga la Ley de Procedimientos Tributarios (artículo 24), la AFIP tiene establecido en su resolución general 1658/04 que: (artículo 1) “*Los contribuyentes [...] podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales —determinadas y exigibles— con saldos a su favor aun cuando estos correspondan a distintos impuestos [...]*” (artículo 2) “*Los saldos a favor del contribuyente o responsable solo podrán resultar de: [...] c) resoluciones administrativas o judiciales, dictadas en recursos o demandas de repetición pasadas en autoridad de cosa juzgada*”.

POSIBLES REFORMAS AL CÓDIGO ADUANERO Y OTRAS NORMAS VINCULADAS CON LA MATERIA. CUESTIONES “*DE PROCEDIMIENTO*”

Pablo A. Garbarino

I. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN COMO TRIBUNAL JUDICIAL Y NO ADMINISTRATIVO

El 6 de noviembre de 1959, con la firma de Arturo Frondizi, Álvaro Alsogaray y Guillermo Walter Klein, el Poder Ejecutivo Nacional remitía al Congreso, para que este lo tratara en sesiones extraordinarias, un proyecto de ley sobre la “Organización de un Tribunal Fiscal en la Dirección General Impositiva”, con el objetivo de crear las máximas condiciones de seguridad y certeza para fomentar la inversión de capital nacional y extranjero indispensable para el desarrollo económico del país¹.

El Tribunal Fiscal a crearse era de carácter administrativo, aunque esa circunstancia no “significa privarlo de ninguna de las garantías de las que debe estar revestido para merecer el nombre de un tribunal de justicia”².

En tal sentido, a los fines de su creación se tuvo especialmente en cuenta para incluirlo en la esfera administrativa, el notable precedente que representaba en Estados Unidos la *Tax Court*, a la que de acuerdo con el Internal Revenue Code de 1954, se la consideraba como una agencia independiente en la rama ejecutiva del gobierno³.

Finalmente, fue creado el Tribunal Fiscal de la Nación mediante la ley 15.265. Esta norma fue sancionada el 29 de diciembre de 1959 y, luego de haber sido promulgada el 14 de enero de 1960 por el Presidente de la República, Dr. Arturo Frondizi, publicada en el Boletín Oficial el 27 de enero de ese mismo año. Las disposiciones de la ley 15.265 se incorporaron a la ley 11.683 de Procedimiento Tributario, que ya regía desde 1993.

En la visión fundacional, fue concebido como una auténtica magistratura técnica capaz de brindar un servicio de justicia calificado, neutral y ágil.

1 Tarsitano, Alberto, “El Tribunal Fiscal de la Nación”, *Doctrina Tributaria*, T. V, Errepar, págs. 101 y concordantes.

2 Ver antecedentes parlamentarios de la ley 15.265, exposición del diputado Ferreira.

3 Giuliani Fonrouge, Carlos, “Creación del Tribunal Fiscal”, *ADLA*, T. XIX, pág. 239.

De acuerdo con el texto del artículo 1 de dicha normativa el Tribunal Fiscal entendería en los recursos y demandas que se interpusieran en relación con los impuestos y sanciones aplicados por la Dirección General Impositiva (DGI).

Más adelante en el tiempo, mediante el decreto ley 6692 del 9 de agosto de 1963 se amplió la competencia del Tribunal Fiscal a los recursos y demandas que se interpusieran con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplicara la Aduana de la Nación en ejercicio de sus poderes fiscales. Luego de las reformas instauradas por las leyes 16.656 y 17.595, el 5 de diciembre de 1972 se aprobó la ley 20.024, momento a partir del cual el Tribunal Fiscal empezó a contar con seis Salas, cuatro de ellas con competencia exclusiva en asuntos impositivos y dos en materia aduanera.

Con posterioridad, con la sanción de la ley 20.626 se eliminó el sistema colegiado de Salas y en su lugar se implementó un sistema de Vocales individuales, doce con competencia exclusiva en asuntos impositivos y cuatro en temas aduaneros.

Finalmente, la ley 21.858 reinstaló el sistema de Salas y estableció que el Tribunal Fiscal de la Nación estaría compuesto por 21 Vocales, divididos en siete Salas de tres miembros, cuatro de ellas con competencia exclusiva en asuntos impositivos y las tres restantes en materia aduanera, sistema que persiste hasta la actualidad.

*Bajo tales premisas, y si bien fue concebido en sus orígenes como un tribunal “administrativo”, dentro de la órbita de la Secretaría de Hacienda⁴, entendemos que, a diferencia de la doctrina mayoritaria y casi unánime en la materia, el Tribunal Fiscal es un verdadero **Tribunal de Justicia Judicial**, debiendo abandonarse la idea de que se trata de un tribunal “administrativo”, pues su modo de funcionar y las particularidades tanto legales como fácticas y jurisprudenciales que guían su accionar en nada coinciden con las de un verdadero tribunal de la naturaleza usualmente atribuida, ya que el Tribunal Fiscal dicta sentencias (y no resoluciones administrativas) que deben observar los requisitos del Capítulo IX del Título III del Libro I del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (y no los de la ley 19.549), fija costas⁵ y regula honorarios⁶ (mientras que la actividad administrativa se presume gratuita), siendo que en materia aduanera el patrocinio letrado resulta obligatorio⁷ (mientras que en sede administrativa el particular generalmente se puede presentar por su propio derecho), entre otras características especiales, que lo constituyen en un tribunal único en su especie.*

En efecto, las facultades del Tribunal surgen tanto de la ley 11.683 como del Código Aduanero, normas que en sus artículos 197 y 1174, respectivamente, señalan que serán de aplicación supletoria en los casos no previstos en esas normas o en el Reglamento Procesal del Tribunal Fiscal, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación o, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación.

Por ende, los magistrados del Tribunal Fiscal gozan de idénticas prerrogativas judiciales que los del Poder Judicial de la Nación, y ejercitan su jurisdicción sin limitación legal alguna, pues la sublime misión de impartir justicia no puede verse coartada por ningún tópico procedimental, máxime cuando las garantías de imparcialidad e independencia que indudablemente ostentan sus jueces (vocales) no han sido instituidas en beneficio solo de ellos sino, fundamentalmente, de los justiciables⁸.

4 Si bien la ley 15.265 solo hace una referencia en todo su texto a la Secretaría de Hacienda, en su artículo 2, y a los fines de proponer la creación de otros tribunales de similar estructura en distintas ciudades del país o para aumentar el número de sus miembros.

5 La ley 15.265 en su artículo 42 disponía que las costas se distribuían en el orden causado, característica que era propio de un tribunal “administrativo”. Pero dicho artículo fue modificado mediante la ley 20.024, que estableció como principio general que “la parte vencida deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria...”, esquema similar al del CPCCN. Por su parte, en materia aduanera, las costas son siempre, sin excepción alguna, a cargo de la parte vencida (cfr. artículo 1163, ley 22.415).

6 De acuerdo con la misma Ley de Aranceles y Honorarios Profesionales que se aplica en sede judicial (ley 21.839 y modif.).

7 Cfr. artículo 1034 del Código Aduanero.

8 Cfr. TFN, Sala F, *in re* “Aseguradora de Créditos y Garantías SA” (expte. 15.598-A), del 5/12/13, voto minoritario del Dr. Garbarino.

Por lo demás, no puede dejar de advertirse que una situación similar se ha planteado en Estados Unidos en cuanto al análisis de la naturaleza de la US Tax Court, siendo que la constitución y funcionamiento de este tribunal ha sido tenido especialmente en miras por nuestro legislador al momento de la creación del Tribunal Fiscal de la Nación⁹; ya que inicialmente fue creada en 1924¹⁰ como un cuerpo ejecutivo o administrativo de apelaciones en materia fiscal, y sus servidores eran designados como “miembros”, hasta que en 1942 se estableció como una verdadera Corte de Justicia¹¹, a cargo de “jueces”; siendo que en 1991 la propia Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos decidió que la Tax Court “*ejercita una porción del poder judicial con exclusión de cualquier otra función y de modo similar al ejercicio de los tribunales federales*” de ese país¹², por lo que está dotada de un “*exclusivo rol judicial*”, con “*independencia de los poderes legislativo y ejecutivo*”, pese a que sus jueces, a *expresa diferencia de nuestro Tribunal Fiscal*, no están equiparados salarialmente a los demás jueces estadounidenses, ni duran en sus funciones de modo vitalicio, mientras dure su buena conducta, ya que son designados por 15 años, con opción de prórroga por otros 15 años más¹³.

Sentado lo que antecede, a los fines del presente artículo, se procederá a analizar la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación en relación con su facultad para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, como así también para el dictado de medidas cautelares peticionadas ante su sede jurisdiccional-judicial en materia aduanera.

II. FACULTAD DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN DE DECLARAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES

En primer término, debe recordarse que tanto el artículo 1164 del Código Aduanero como el artículo 185 de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario disponen que “*La sentencia –se refiere a la dictada por el Tribunal– no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal*”.

No obstante la meridiana claridad de las normas señaladas, no debe perderse de vista que la nueva redacción del inciso 22 perteneciente al artículo 75 de la Constitución Nacional ha modificado radicalmente el sistema de fuentes del orden jurídico argentino. En tal sentido, el reconocimiento de la jerarquía constitucional de manera directa a once instrumentos internacionales sobre derechos humanos y la posibilidad de otorgar igual jerarquía en el futuro a otros “tratados y convenciones” sobre la misma materia consagran una clara apertura hacia el derecho internacional de los derechos humanos¹⁴.

De tal manera, el actual ordenamiento jurídico argentino se encuentra presidido por un bloque (plural) de constitucionalidad federal, integrado por la Constitución nacional, los referidos instrumentos internacionales y los pronunciamientos de los organismos internacionales de control, vinculantes para los distintos niveles de gobierno, poderes y órganos del Estado argentino, en cuanto definen las condiciones de vigencia de dichos instrumentos internacionales.

9 Vide antecedentes parlamentarios ley 15.265.

10 Mediante la *Revenue Act* de ese año.

11 Mediante la *Revenue Act* de 1942.

12 Caso “Freytag vs. Commissioner”.

13 Con mayor razón nuestro Tribunal Fiscal de la Nación es un tribunal “judicial”, ya que sus miembros (Vocales) están equiparados a los Jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Federal y ejercen su cargo de modo vitalicio y gozan de inamovilidad de sus funciones, al igual que el resto de los Jueces del Poder Judicial de la Nación.

14 Cfr. Pizzolo, Calógero, “La validez jurídica en el ordenamiento argentino. El bloque de constitucionalidad federal”, La Ley, T. 2006-D, págs. 1023 y ss.

En este camino, dicho Bloque de Constitucionalidad Federal ha promovido un cambio estructural en las instancias procesales internas introduciendo la antedicha instancia internacional de revisión que persigue, como fin en sí mismo, verificar el cumplimiento efectivo de obligaciones internacionales que garantizan, por ejemplo, la doble instancia procedimental¹⁵.

Bajo tales premisas, y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 1164 del Código Aduanero y 185 de la ley 11.683, la pertinencia del análisis y tratamiento de las cuestiones constitucionales planteadas en la etapa jurisdiccional, indudablemente debe ser analizada a la luz tanto de dicha normativa como de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de las directivas de la Comisión Interamericana, en virtud de que indudablemente, deben servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales¹⁶, constituyendo una imprescindible pauta de interpretación de los deberes y obligaciones derivados de la Convención Americana sobre Derechos Humanos¹⁷.

En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha referido reiteradamente que las decisiones de la Corte Interamericana “*resultan de cumplimiento obligatorio para el Estado Argentino (artículo 68.1, CADH)*”, por lo cual dicha Corte ha establecido que “*en principio, debe subordinar el contenido de sus decisiones a las de dicho tribunal internacional*”¹⁸. Con posterioridad, el Alto Tribunal puso nuevamente de manifiesto que “*la interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*” ya que se “*trata de una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y, en consecuencia, también para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos*”¹⁹.

Por eso, cuando un responsable de las decisiones internas se encuentre ante la alternativa de una interpretación de la legislación interna que pondría al Estado en conflicto con el Pacto y otra que permitiría a ese Estado darle cumplimiento, el derecho internacional exige que se opte por esta última²⁰.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que “*cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, están sometidos a aquel, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin, por lo que los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles –condición que indudablemente reviste este Tribunal Fiscal– están en la obligación de ejercer ‘ex officio’ un ‘control de convencionalidad’ entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes y en esta tarea, deben tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana*”²¹.

Siendo ello así, si el intérprete u operador nacional –que en el caso sería el Tribunal Fiscal, en tanto es un órgano vinculado a la administración de justicia– debe, por imperio de la jurisprudencia *ut supra* citada, ejercer siempre el control de convencionalidad, va de suyo

15 Cfr. artículos 8, CADH, y 14, PIDCP.

16 CSJN, caso “Marchal”, sentencia del 10/4/07, votos de los Dres. Fayt y Zaffaroni.

17 CSJN, caso “Simón”, sentencia del 17/6/05, considerando 17.

18 Sentencia emitida el 23 de diciembre de 2004 por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (expediente 224.XXXIX), “Espósito, Miguel Ángel s/Incidente de prescripción de la acción penal promovido por su defensa”, *vide* principalmente considerando 6.

19 Cfr. “Mazzeo, Julio Lilo y otros s/Recurso de casación e inconstitucionalidad”, M.2333.XLII y otros, del 13/7/07, párr. 20.

20 Cfr. Comité de Derechos Económicos, Sociales, y Culturales, observación general 9, “La aplicación interna del Pacto” (1988), adoptada en el 19° período de sesiones, párrafos 14-15).

21 Cfr. casos “Cabrera García y Montiel Flores vs. México”, del 26/11/10, párrafo 225, y “Gelman vs. Uruguay”, del 24/2/11, párrafo 193, entre otros.

que también debe realizar un adecuado control de constitucionalidad, atento a la íntima e indisoluble interrelación que existe entre ambos²².

En tal sentido, la convivencia de dos subsistemas con igual condición jerárquica impone la integración incluyente como criterio de interpretación, por lo que la necesaria consecuencia de su aplicación permite concluir que toda norma interna que lesione las garantías del Pacto debe quedar inoperante.

Por lo tanto, las normas que impiden el control de constitucionalidad por parte de este Tribunal Fiscal de la Nación han devenido derogadas por la Convención Americana de Derechos Humanos habida cuenta de su jerarquía supralegal²³, derogación reafirmada por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos –nominados en su artículo 75, inciso 22, segundo párrafo, con más los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos que el Congreso apruebe con ulterioridad, en tanto estos respondan a las condiciones de su tercer párrafo–²⁴.

Sentado ello, y conforme ha sido sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Losicer, Jorge Alberto y otros c/BCRA”²⁵, el carácter jurisdiccional del procedimiento de marras tampoco puede erigirse en óbice para la aplicación de los principios reseñados, pues en el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos no se encuentra limitada al Poder Judicial –en el ejercicio eminente de tal función– sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales (*como es el caso de este Tribunal Fiscal*).

Bajo tales postulados, resulta imprescindible señalar que ya la Corte Interamericana de Derechos Humanos había dejado establecido que *“a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal”*²⁶.

Al respecto, también ha sostenido dicho Tribunal internacional que cuando la citada Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un tribunal competente para la determinación de sus derechos, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial que, a través de sus resoluciones, determine derechos y obligaciones de personas. Por la razón mencionada, en el caso citado, la CIDH ha considerado *“que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana”*²⁷.

Y en un fallo posterior, esta doctrina fue ampliada por ese mismo Tribunal que consignó que si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias, procesales, a efectos de que las personas, estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, en palabras de la mencionada Corte, que *“cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal”*, pues *“es un derecho humano el obtener*

22 Cfr. Sagues, María Sofía, “Aproximación a la retroalimentación entre el control de convencionalidad y el control de constitucionalidad a la luz de un reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, *Revista Jurídica El Dial*, del 4/10/10.

23 Fallos: 315:1492.

24 Cfr. Corti, Aristides, “Acerca de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes”, en *Tribunal Fiscal de la Nación, a los 50 años de su creación*, Edicon, 2010, Vol. II, pág. 133.

25 Del 26 de junio de 2012.

26 Caso “Tribunal Constitucional vs. Perú”, sentencia del 31 de enero de 2001, párrafo 70.

27 Vide párrafo 71.

*todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la administración excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas*²⁸.

Finalmente y en este orden de ideas, cabe concluir que *“en supuestos como el presente en los que se encuentra en juego la interpretación de una norma procesal, es aplicable el principio con arreglo al cual las leyes deben interpretarse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que la informan, de la manera que mejor se compadezcan y armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías constitucionales, en tanto con ello no se fuerce indebidamente la letra o el espíritu del precepto que rige el caso*²⁹*... incluso, que en casos no expresamente contemplados, ha de preferirse la inteligencia que favorece y no la que dificulte aquella armonía y los fines perseguidos por las reglas*³⁰*, extremo que autoriza, sin más, a concluir que el Tribunal Fiscal de la Nación se puede pronunciar sobre las cuestiones constitucionales que pudieran ser introducidas en la litis”*.

De otro modo, el hecho de negar a dicho Tribunal la plena facultad para declarar la inconstitucionalidad de las leyes cuando la norma impugnada claramente resulta contraria a la Ley Fundamental, constituiría una limitación directa al modo en que sus integrantes desempeñan su tarea, y a su independencia (de criterio) misma, lo que no se ajusta al orden jurídico imperante, pues ante tales supuestos igualmente deberían aplicarla, aun a sabiendas de reputarla inconstitucional, por lo que la restricción legal reduce su misión a un *art pour l'art* poco edificante y escasamente compatible con un estado constitucional de derecho, minimizando claramente las funciones que la sociedad les ha confiado a aquellos ciudadanos que se encuentran a cargo de la administración de justicia, en todos sus niveles.

Por lo tanto, a efectos de cumplir con los lineamientos jurisprudenciales *ut supra* referidos, en especial aquellos vinculados a la doble instancia, la revisión por parte del TFN debe ser plena, amplia y efectiva, sin limitación legal alguna, que permita un adecuado control de las normas cuestionadas en toda su extensión, máxime cuando por imperio del artículo 1172 del Código Aduanero la apelación de sus sentencias que condenaren al pago de tributos, sus actualizaciones e intereses, se otorgan al solo efecto devolutivo.

Admitir lo contrario implicaría cercenar injustificadamente la posibilidad amplia y efectiva de los administrados de acceder de modo pleno a un órgano jurisdiccionalmente apto para reclamar el reconocimiento de derechos fundamentales en toda su extensión, conculcando, en definitiva, la vigencia y progresividad del principio de la tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria (aduanera), que se encuentra tutelado tanto en diversos tratados internacionales que ostentan, conforme fue señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 315:1492, jerarquía suprallegal³¹, como por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos³², que deviene vinculante³³ para los distintos poderes del Estado Nacional.

Y no se trata de cualquier acto de gobierno, sino nada menos que de la percepción de los tributos por el Fisco, disciplina que, con la Carta Magna, está vinculada con los remotos orígenes del constitucionalismo y que ha sido objeto de discusiones –y de las más reñidas– en diversas asambleas constituyentes, como así también, en materia específicamente aduanera,

28 Caso “Baena Ricardo y otros vs. Panamá”, sentencia del 2/2/01, párrafos 124 y 127.

29 Fallos: 256:24; 261:36; 307:843; 310:933 y sus citas.

30 Fallos: 303:1007, 1118 y 1403, entre otros (cfr. dictamen del señor Procurador General en Fallos: 319:585).

31 Artículo 18 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; artículos 8 y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; artículos 8 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos; artículo 2, numeral 3, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; entre otros.

32 “Caso de la Panel Blanca –Paniagua Morales vs. Guatemala–”, consid. 149 y ss., del 8/3/98; “Caso del Tribunal Constitucional del Perú –Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú–”, consid. 66 y ss., del 31/1/01; “Baena, Ricardo y otros vs. Panamá”, consid. 129 y ss., del 2/2/01; “Ivcher Bronstein vs. Perú”, consid. 100 y ss., del 6/2/01; “Gelman vs. Uruguay”, consid. 193, del 24/2/11.

33 Cfr. artículo 68 de la CADH.

desde el inicio de nuestra historia ha dado lugar a las luchas más sangrientas, las que han ocurrido principalmente en relación con la potestad para fijar los derechos de aduana, siendo que la resolución de dichos conflictos constituyó la condición inexcusable para concluir en la unión e integridad nacional. Por ende, es deber del Tribunal Fiscal, atento a que es el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, velar muy especialmente por la custodia del orden jurídico en todos sus aspectos.

A tal fin, y en orden a compatibilizar el procedimiento recursivo llevado a cabo ante el Tribunal Fiscal con las premisas de hecho y derecho *ut supra* esbozadas, corresponde destacar, en un todo de acuerdo con las enseñanzas del maestro Corti, que “*la doble instancia judicial ordinaria para los beneficiarios del Pacto, establecida en su artículo 8, inciso 2, punto h), fue reconocida por la CSJN en el precedente ‘Girolodi’³⁴, que consideró insuficiente, a título de segunda instancia, el recurso extraordinario articulado ante ella, modificando así la jurisprudencia anterior a la reforma constitucional³⁵, que admitiera como consistente con dicho artículo 8, inciso 2, punto h), el referido remedio federal de excepción*”. A su vez, con posterioridad, la CSJN dictó el precedente “Casal” del 20/9/05³⁶ reconociendo que en materia penal la segunda instancia –el recurso de casación ante la Cámara Nacional de Casación– no debe circunscribirse a revisar el derecho, sino también las cuestiones de hecho y prueba.

Ahora bien, reciente jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos –vinculante para los distintos poderes del Estado Nacional– ha establecido que la garantía de la doble instancia con el alcance indicado (ordinario y pleno) no se circunscribe exclusivamente a la materia penal, sino que se extiende a las extra penales (civiles, laborales, fiscales o de cualquier otro carácter). Así lo expresa la valiosa sentencia del 31/1/01³⁷.

“*En definitiva, con arreglo a la jurisprudencia de la Corte Interamericana transcripta en los párrafos anteriores –en cuanto garantiza la doble instancia judicial ordinaria y plena, y como requisito inexcusable para la consideración de dicha plenitud que autorice a tener al TFN como primera instancia jurisdiccional (materialmente judicial)–, los artículos 1164 del Código Aduanero y 185 de la ley 11.683 deben necesariamente entenderse como derogados, cuanto menos (aunque su derogación, según vimos, vino producida con la entrada en vigencia de la Convención Americana, con jerarquía suprallegal) por la reforma constitucional de 1994 –que asignó jerarquía constitucional a los tratados internacionales en materia de derechos humanos en las condiciones de su vigencia, es decir, en las condiciones fijadas por la jurisprudencia de la Corte y de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos*”³⁸.

Por lo demás, el principio de supremacía constitucional contemplado en el artículo 31 de nuestra Carta Magna le plantea al Tribunal Fiscal el desafío imperativo de desplazar la prohibición del artículo 1164 del Código Aduanero, por ser contrario a nuestra Ley Fundamental³⁹, por lo que cabe concluir que el organismo no puede estar impedido de declarar la inconstitucionalidad, antes bien está obligado a ello⁴⁰, según la postura sustentada por el autor –en disidencia– en su calidad de Vocal (Subrogante) de la Vocalía de la 13ª Nominación de la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación⁴¹.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal no ostenta capacidad revisora en todos los casos sometidos a su jurisdicción. Su tanto su competencia lo habilita para expedirse solamente sobre la in-

34 Fallos: 318:554.

35 Fallos: 311:274, caso “Jáuregui”.

36 Fallos: 328:3399.

37 Caso del “Tribunal Constitucional del Perú –Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú–”, considerandos 66 y ss., en especial considerando 69.

38 Cfr. Corti, Aristides, “Acerca de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes”, en *Tribunal Fiscal de la Nación, a los 50 años de su creación*, Edicon, 2010, Vol. II, págs. 117 y ss.

39 En el mismo sentido *vide* Spisso, Rodolfo, *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, Ed. Lexis Nexis, 2ª ed., pág. 35.

40 Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 4ª ed., págs. 833/834.

41 Causa 23.469-A: “La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA c/DGA s/Recurso de apelación”, del 31/7/12.

constitucionalidad o la ilegitimidad de leyes aduaneras o decisiones emitidas por la Dirección General de Aduanas (DGA) en virtud de un procedimiento que haya tenido como causa u origen una obligación de tipo “aduanero”⁴², sin perjuicio de que en algunos supuestos excepcionales que trasuntan causas de puro derecho, también puede llegar a expedirse en cuanto a la aplicación en el ámbito aduanero de decisiones ajenas a la DGA, en tanto la génesis de dicha obligación reconozca un carácter preponderantemente aduanero; y no respecto de resoluciones de otros organismos estatales que importen analizar casos o controversias cuyos aspectos fácticos sean ajenos a su competencia revisoria en materia probatoria; sin perjuicio del derecho de los contribuyentes de ocurrir por la vía pertinente⁴³.

III. FACULTAD DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN DE DICTAR MEDIDAS CAUTELARES

Conforme fue señalado por el propio Tribunal Fiscal a partir de las resoluciones emanadas del suscripto con fechas 10/2/12, *in re* “Shimisa de Comercio Exterior SA s/Medida cautelar” (expte. 30.400-A), 27/9/13, *in re* “Maersk Argentina SA c/DGA (medida cautelar)” (expte. 33.641-A), 11/8/14, *in re* “Almonacid, Oscar Simón c/DGA” (expte. 34.746-A) y 2/9/14, *in re* “3M Argentina SACIFIA s/Medida cautelar” (expte. 34.860-A), entre otras, dicha magistratura goza de amplias facultades para dictar medidas cautelares en todo tipo de procesos que sean sometidos a su jurisdicción, ya sea que se trate de procedimientos de repetición y para las infracciones (artículo 1132, apartado 1, del Código Aduanero) como de impugnación (apartado 2 del mismo cuerpo legal).

Admitir lo contrario implicaría cercenar injustificadamente la posibilidad amplia y efectiva de los administrados de acceder de modo pleno a un órgano jurisdiccionalmente apto para reclamar el reconocimiento de derechos fundamentales en toda su extensión, conculcando, en definitiva, la vigencia y progresividad del principio de la tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria (aduanera), que se encuentra tutelado tanto en diversos tratados internacionales que ostentan, conforme fue señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 315:1492, jerarquía suprallegal (artículo 18 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; artículos 8 y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; artículos 8 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos; artículo 2, numeral 3, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; entre otros), como por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (“Caso de la Panel Blanca” –Paniagua Morales vs. Guatemala–, consid. 149 y ss., del 8/3/98; “Caso del Tribunal Constitucional del Perú” –Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú–, consid. 66 y ss., del 31/1/01; “Baena Ricardo y otros c/Panamá”, consid. 129 y ss., del 2/2/01; “Ivcher Bronstein c/Perú”, consid. 100 y ss., del 6/2/01; “Gelman c/Uruguay”, consid. 193, del 24/2/11), que deviene vinculante –cfr. artículo 68 de la CADH– para los distintos poderes del Estado Nacional.

Por lo demás, el Tribunal Fiscal de la Nación ejerce funciones jurisdiccionales, y al igual que el fuero contencioso- administrativo federal, las funciones resultan sustantiva o materialmente judiciales, en tanto es un órgano de justicia (en el caso, aduanera), imparcial e independiente de la administración activa, el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, por lo que debe gozar de al menos idénticas facultades –por ejemplo, por cuanto dictado de medidas cautelares– que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, por cuanto ambos tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto a las garantías del debido proceso adjetivo y de la doble instancia plena establecidas en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y participan de igual modo en la sublime misión de impartir justicia; máxime cuando inveterada jurisprudencia en la materia ha resaltado que los

42 Cfr. artículos 1025, inciso a), 1053, inciso a), y 1132, apartado 2, del Código Aduanero.

43 Cfr. voto del autor en su calidad de vocal de la Vocalía de la 16ª Nominación de la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa 28.754-A, “Cargill SA c/DGA s/Recurso de apelación”, del 2/11/12.

requisitos relativos a la necesaria intervención de un juez o tribunal competente, imparcial e independiente, “se exhibe plenamente satisfecha por la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación” (ver CNACAF, Sala I, 12/5/00, *in re* “Colfax SA c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/Medida cautelar (autónoma)”, y “Telesud SA”, Sala IV, 18/4/85), siendo que es el órgano jurisdiccional exclusivo de alzada respecto de resoluciones definitivas y el retardo en dictarlas en el procedimiento aduanero de impugnación por multas automáticas (cfr. artículos 1125 y 1132 del Código Aduanero).

Sin perjuicio de lo expuesto *ut supra*, merece señalarse que la Sala I de la Excma. CNACAF en la causa “Nidera SA c/EN - DGA (intimación 130783D y 37043X) s/Medida cautelar (autónoma)”, sentencia del 4/3/08, realizando un exhaustivo y pormenorizado análisis sobre el aspecto de la competencia del TFN expresó en el considerando IV, punto 2, que “En definitiva, en la materia de que se trata la habilitación de la instancia judicial normativamente prevista por el legislador se encuentra condicionada al previo agotamiento de las previas instancias administrativas (ante el administrador de aduana) y contencioso-administrativa (ante el Tribunal Fiscal), por lo que el supuesto de autos no difiere en esencia de aquellos múltiples casos en que, pendiente el agotamiento de la instancia administrativa que impide la válida habilitación de la instancia judicial, y encontrándose reunidos los requisitos de procedencia de las medidas cautelares, se ha hecho lugar a las peticionadas con anterioridad a la deducción de la acción principal, tal como lo viabiliza la norma contenida en el primer párrafo del artículo 195 del Código Procesal. Punto 3... que la medida cautelar requerida por la actora dirigida a obtener la suspensión de los efectos ejecutorios de los actos aduaneros que cuestiona, guarda estrecha relación... con el proceso judicial que ella debería promover a fin de que se declare judicialmente su nulidad en el supuesto que su derecho no le sea reconocido en las referidas instancias administrativa y contenciosa administrativa que debe previamente transitar en forma obligatoria”; y en el considerando V, “Que ahora bien, sin perjuicio de advertir que la actora en su obligatorio itinerario hacia la habilitación de la instancia judicial, no ha entrado aún a la instancia contenciosa administrativa ante el Tribunal Fiscal..., sino que se encuentra en la anterior instancia administrativa ante el administrador de aduana, que es el competente para entender en la impugnación que formulara en los términos del inciso b) del artículo 1053 del Código Aduanero, debe ahora señalarse que: 1. El recurso por ante esta Cámara que el inciso c) del artículo 1028 del Código Aduanero prevé contra las resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal en los procedimientos de impugnación, en tanto se encuentra contemplado contra un pronunciamiento que, si bien tiene sustancia ‘jurisdiccional’... no deja de revestir el carácter de ‘acto administrativo’..., no obstante el nombre que le asignó la norma que lo establece, no constituye en términos procesales un ‘recurso de apelación’... sino que traduce una ‘acción judicial’... cuyo conocimiento en instancia originaria ha sido atribuido a esta Cámara de Apelaciones... por el Poder Legislativo en ejercicio de las facultades constitucionales que solo a él competen, de conformidad con lo que disponen los artículos 108, 116 y 117 de la Ley Fundamental, para determinar el modo en que los tribunales inferiores de la Nación ejercerán jurisdicción (conf. entre otros, esta Sala, *in re* ‘Marotta c/ IUNA’, del 27/12/07). 2. En tales condiciones siendo esta Cámara el ‘juez competente’ que en esa eventual instancia judicial originaria deberá conocer en el proceso principal que pueda eventualmente llegar a promoverse según lo que fuere decidido en aquellas obligatorias previas instancias administrativa y contenciosa administrativa, es esta Cámara y no un juzgado de primera instancia del fuero, el único tribunal judicial competente para intervenir en la medida precautoria que la actora solicitara en el escrito de inicio (cfr. artículos 6, inciso 4, y 196, primer párrafo, del Código Procesal), peticionándola, de conformidad al derecho que le atribuye el artículo 195, primer párrafo, del Código Procesal, con anterioridad a la deducción de la acción judicial principal, la que no se encuentra actualmente habilitada a transitar por no haberse agotado aquellas obligatorias previas instancias administrativa y contenciosa administrativa (cfme., esta Sala, *in re* ‘Noxes SA c/ Comisión Nacional de Defensa de la Competencia’, del 22/6/06). 3... en cuanto a la facultad que le asistiría al Tribunal Fiscal para conocer en pretensiones cautelares como la de autos, es destacar que, así como la circunstancia de que el administrador de aduana no haya aun dictado resolución definitiva en el procedimiento de impugnación no empecería a la facultad de esta Cámara de entender en ellas, esa misma circunstancia tampoco puede obstar a que tal medida pueda ser válidamente adoptada por el Tribunal Fiscal habida cuenta que: 3.1. Aquella facultad de la Cámara de conocer respecto de una medida

cautelar solicitada con anterioridad a la deducción de la ‘acción judicial’... solo puede encontrar título jurídico en la norma contenida en el artículo 1182 del ordenamiento aduanero por el que se establece la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial en el ‘Procedimiento ante la Cámara Federal’. 3.2. En los mismos términos el artículo 1174 del citado código dispone que el procedimiento ante el Tribunal Fiscal se regirá supletoriamente por las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación...”

Por el contrario, una opinión bien distinta tiene el Vocal Horacio Segura, titular de la Vocalía de la 21ª Nominación, quien entiende que el dictado de medidas cautelares excede la competencia del Tribunal Fiscal, por no contarse expresamente contemplado en la legislación vigente, siendo que se trata de una atribución prevista por el Código de Procedimientos pertinente exclusivamente para el Poder Judicial.

En efecto, tratándose de una medida excepcional y autónoma que tiene por finalidad proteger a los justiciables de la imposición de sanciones sin el debido control, su supervisión le está reservada a otro Poder del Estado, toda vez que la Constitución Nacional prevé que el control constitucional es difuso y está en cabeza del Poder Judicial, de manera que la intromisión de un órgano de naturaleza jurisdiccional –de la órbita de la administración central– atenta contra la división de poderes (CSJN, Fallos: 149:175, 333:935, entre otros).

Por su parte, el artículo 6, inciso 4, del CPCCN indica que resulta juez competente para conocer en las medidas precautorias aquel que deba intervenir en el proceso principal, lo que se justifica en razón de constituir un mero apéndice instrumental de una ulterior providencia definitiva. En el entendimiento de que por “Juez”, el código de ritos se refiere a aquellos pertenecientes al Poder Judicial; tal y como lo hace en toda su redacción. Por ello y siendo que por vía de apelación correspondería a la Excma. CNACAF, el Dr. Segura entiende que los planteos cautelares deberían remitirse a la Sala que resulte desinsaculada, y no al Tribunal de Primera Instancia.

En tal sentido, existen antecedentes de la Alzada, por ejemplo, el fallo “Loma Negra Cía. Ind. Arg. SA” (TF28901-A), causa 15,080/11, resolución 2212/07 (exp. SIGEA 12607-108/09), firmada por los Dres. Luis M. Márquez y Jorge E. Morán de la Sala IV, donde se señaló que “... Tampoco puede (el TFN) válidamente dictar medidas cautelares, facultad que no se encuentra expresa ni implícitamente reconocida en las normas que rigen su competencia (artículo 159 de la ley 11.683), además de resultar una atribución indelegable que hace a la esencia del Poder Judicial... no debe perderse de vista que la disposición constitucional que niega al Presidente de la República el ejercicio de funciones judiciales o el derecho de conocer en causas pendientes o de restablecer las fenecidas responde al propósito de poner a cubierto a los habitantes de los abusos del gobierno y al marcar la línea divisoria de los tres poderes que lo integran”.

Y la misma Sala, pero el 2/10/01, *in re* “Grunbaum Rico y Daucourt SAICYF (TF 18573-I) c/DGI”, había señalado que “...y siendo que la competencia es una institución de orden público no corresponde extenderla por vía analógica... el Tribunal Fiscal no está habilitado para conocer la cuestión debatida en autos, debiéndose dejar sentado además que la competencia del citado organismo no alcanza a cualquier cuestión relacionada con al materia tributaria o aduanera por más compleja que esta resulte, sino exclusivamente a aquellas que resulten del texto de la ley de su creación (conforme esta Sala, 28/5/99, ‘Juan Bracho García e Hijos SACT’, entre muchas otras)...”.

IV. EL FUTURO DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN: REALIDAD Y PROYECCIÓN

Muchas de los extremos tratados *ut supra* serían de fácil y rápida solución, de pasar a revistar el Tribunal Fiscal de la Nación en la órbita que funcionalmente le correspondería de acuerdo con la tarea que desempeña, esto es, la del Poder Judicial de la Nación, previo paso por el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, para realizar su traspaso de modo paulatino y ordenado; o bien, de entenderse que tal cometido sería de difícil concreción,

atento a la inexcusable presencia de los profesionales de Ciencias Económicas en el organismo y su imposibilidad de ser designados “jueces” en concursos públicos llevados a cabo por parte del Consejo de la Magistratura del Poder Judicial de la Nación, no existe óbice alguno para que pueda funcionar bajo la dependencia directa de dicho Consejo, como un tribunal con autonomía de gestión, individualidad administrativa y financiera.

Por lo demás, corresponde puntualizar que la tasa por actuaciones ante el Tribunal Fiscal de la Nación establecida mediante la ley 25.964 no responde al concepto constitucional de “tasa” fijado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en señera y consolidada jurisprudencia⁴⁴, en cuanto ha sostenido que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, habida cuenta de que la recaudación de la tasa establecida por la referida ley ingresa a la Tesorería General de la Nación, dependiente de la Subsecretaría de Presupuesto de la Secretaría de Hacienda (cfr. artículo 12), y no directamente en las arcas del organismo – pese a gozar de autarquía administrativa y financiera (artículo 155 de la ley 11.683) –, por lo que es dable colegir que no cumple cabalmente con el fin para el cual ha sido creada, por cuanto al menos desde el año 1999 el presupuesto anual asignado al Tribunal Fiscal resulta sustancialmente inferior al monto total recaudado por tal concepto – con excepción del ejercicio 2002 –, circunstancia que dificulta el normal funcionamiento del organismo en su innegable e incuestionable misión de impartir justicia.

Por último, no está de más advertir que no existe en nuestro ordenamiento justificación legal alguna que autorice a justificar que el Tribunal Fiscal de la Nación deba actuar en la esfera administrativa del Ministerio de Economía, en tanto la parte demandada ante su sede es siempre la Administración Federal de Ingresos Públicos (DGI/DGA), que por imperio del artículo 1 del decreto 618/97 es una entidad autárquica que también actúa en el ámbito del referido Ministerio de Economía.

A lo que deberá agregarse que las interpretaciones que realice el Administrador Federal en los términos del artículo 8 de la referida normativa sobre las disposiciones de ese decreto y de las normas legales que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a su cargo pueden ser apeladas ante el propio Ministerio de Economía de la Nación, el que a su vez actualmente ejerce la superintendencia del Tribunal Fiscal; por lo que, de entenderse que el TFN es un tribunal “administrativo”⁴⁵, siguiendo a la doctrina mayoritaria y casi unánime de nuestro país, el mismo debiera estar bajo la Superintendencia del Ministerio de Justicia de la Nación, y no de la Subsecretaría de Hacienda, dependiente del Ministerio de Economía, pues teniendo en cuenta su naturaleza jurisdiccional y conforme los estándares requeridos por la Convención Americana de Derechos Humanos incorporada con jerarquía suprallegal por aplicación de lo dispuesto en artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional para la tutela efectiva de los derechos judiciales de los ciudadanos que la conforman, se estima imprescindible la separación de su actuación de la órbita del organismo encargado de la gestión fiscal, para así asegurar y fortalecer la independencia e imparcialidad de su accionar.

44 Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792, “Mexicana de Aviación SA de CV c/Estado Nacional”, del 26/8/08, “Laboratorios Raffo c/Municipalidad de Córdoba”, del 23/6/09, entre muchos otros.

45 Cabe reiterar que, a juicio del suscripto, claramente no lo es.

EL ALCANCE DE LAS “AMPLIAS FACULTADES” DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN FRENTE AL DEBER DE AGRAVIARSE (ARTÍCULO 1143 VS. ARTÍCULO 1145).

BREVES COMENTARIOS Y ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL.
NECESIDAD DE UNA REFORMA QUE ACLARE Y DETERMINE

Juan Manuel Francia

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo nació como consecuencia de un interesante planteo formulado ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Federal (en adelante, CNACAF), a raíz de la exclusión del derecho adicional de las liquidaciones tributarias evaluadas por el Tribunal Fiscal de la Nación (de ahora en más, TFN).

Sucintamente, el patrón de los casos analizados consiste en la falta de mención de agravio alguno sobre el derecho adicional al recurrirse el acto administrativo aduanero ante el TFN. No obstante, el Tribunal Administrativo, al momento de fallar, trata el tema y excluye de la liquidación tributaria el derecho adicional, haciendo referencia al caso “IEF Latinoamericana SA”, fallado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Consecuentemente, se produciría la colisión de dos preceptos del Código Aduanero ciertamente rectores del procedimiento ante el Tribunal Fiscal. Por un lado, el artículo 1143, que prevé amplias facultades en cabeza del TFN para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes. Por otro lado, el artículo 1145, que establece la obligación del apelante de expresar todos sus agravios en el recurso respectivo.

¿Por qué el apelante debe expresar todos sus agravios si el TFN puede resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes? ¿Por qué el TFN puede resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes si el apelante debe expresar todos sus agravios?

En definitiva, este trabajo anhela determinar si la búsqueda de la verdad material como presunto motor principal del TFN puede suplir el deber básico de agravarse. Se busca, por ende, precisar si el artículo 1143 del CA constituye una especie de fuerza irresistible capaz de torcer la suerte de un elemento resignado por el actor al incumplir con el deber del artículo 1145 del CA.

La tarea central radica en encontrar el límite de un artículo para con el otro; la manera en que “juegan”; su armonía, en caso de resultar posible. Porque si bien el artículo 1143 tendría, en principio, la “carga genética” característica del procedimiento ante el TFN, soslayar la letra del artículo 1145 y de otra normativa que se detallará *infra* no es una opción que permita evitar conflicto de normas.

Parte del problema está dado, a mi criterio, por la curva orbital que, en este ámbito, las infracciones describen alrededor de los delitos¹. Esta órbita sería de forma elíptica: por momentos se acerca al “mundo” de los delitos y por momentos se aleja. Dicha característica ha hecho del procedimiento infraccional ante el TFN un híbrido² que, pese a toda su pretensión de completitud, no termina de ser ni penal ni contradictorio y, por ello, se le ha dado al artículo 1143 del CA un peso mayor al que –considero– verdaderamente tiene, infiltrado por la búsqueda de la verdad material que marca el pulso de los procesos estrictamente penales.

Frente a las más antagónicas salidas jurisprudenciales, debe encontrarse una solución normativa al problema descripto. La respuesta parece venir de la mano de una reforma al artículo 1143 del CA.

Mientras tanto, hay que aplicarlo sin esfumar el artículo 1145 del CA y viceversa. Esto conduce a ponderar varias situaciones, todas ellas condicionantes de ambos artículos. Si se hace pie en la búsqueda de la verdad material, tiende a ceder la obligación del recurrente de expresar todos sus agravios. Pero si se hace base en esta última obligación, se debe inexorablemente evaluar en qué consistiría la búsqueda de la verdad independientemente de lo alegado por las partes. En este vaivén se entremezclan conceptos como el de *iura novit curia*, el principio de congruencia, el dispositivo, la cosa juzgada, la aplicación de los precedentes de Corte, el derecho de defensa en juicio, etc.

Pese al objeto central de estas líneas, la evaluación general que se realizará podría servir como guía general para una posible modificación al artículo 1143 del CA o, en su defecto, para interpretarlo. También se podría sostener, modificar o interpretar el artículo 1145 del CA. Sin embargo, las razones que se darán me inclinan a elegir la primera opción.

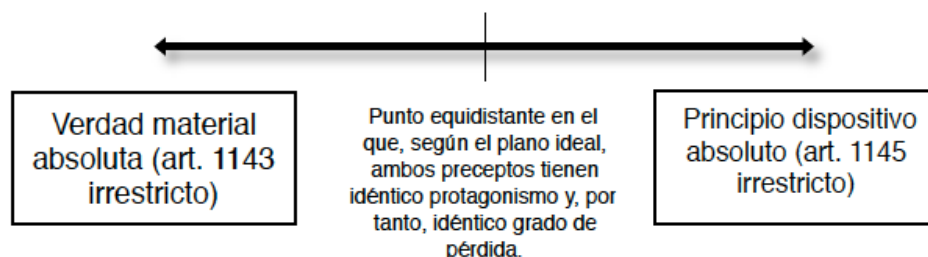
2. PROFUNDIZACIÓN DEL TEMA

El común denominador de los casos analizados es –como se mencionó– la exclusión, por parte del TFN, del derecho adicional de la liquidación tributaria y, en simultáneo, la falta de apelación de este concepto. Dicho de otro modo, las piezas recursivas tomadas como antecedentes no hacen referencia al derecho adicional; no hay agravio alguno contra él. En resumen, está fuera del marco formal del debate. Por ello es que la delimitación de la “amplitud” de las facultades previstas en el artículo 1143 del CA se alza como indudable protagonista.

Al respecto, y como herramienta lógica extra del análisis, no puede soslayarse que, en varios escritos de apelación sí se incluye (por ejemplo) el cuestionamiento al Coeficiente de Estabilización de Referencia y nada se dice sobre el derecho adicional. Si ambos conceptos “afectaron” la liquidación de tributos, y solo uno de ellos fue debidamente introducido, ¿por qué considerar que ambos ítems están en igualdad de estado litigioso? Aquí, adelante, flaquea la tesis que se inclina por desempoderar el artículo 1145 del CA.

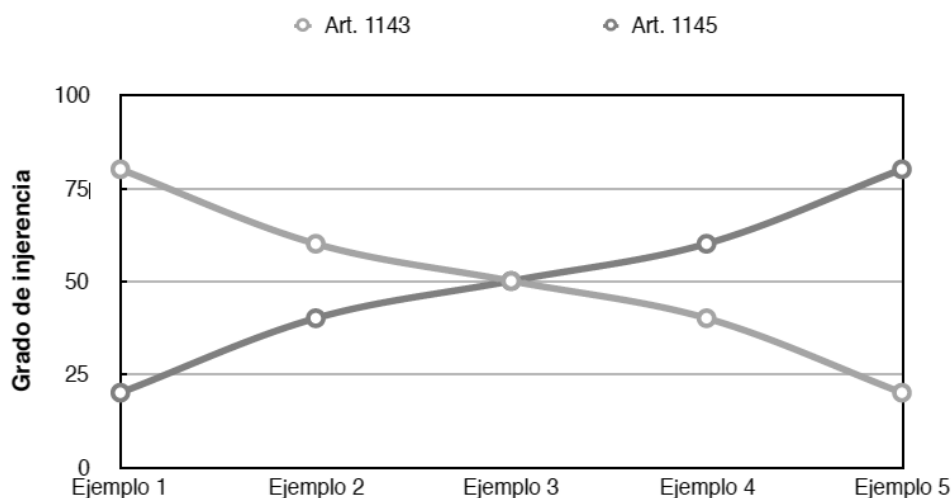
Al margen de esta pregunta de marcado tinte inductivo que podría resultar introductoria de la teoría a barajar, si pudiésemos trazar un segmento representativo de las posibilidades procesales existentes (en abstracto), el gráfico básico podría ser el siguiente:

- 1 Sería cuestión de debate, también, si el alcance del artículo 1143 del CA tiene la misma longitud para infracciones que para otros supuestos. Si bien es un tema que requiere otro trabajo especial de análisis, en el que se profundice sobre la naturaleza misma de las infracciones, resultaría poco consistente que se profese a ultranza la naturaleza penal de estos procedimientos y luego se minimice la posibilidad del Fisco de presentar argumentos que hagan a su derecho.
- 2 Muy probablemente haya sido la práctica –y no el sistema– la que haya desnaturalizado o complejizado el procedimiento infraccional.



Este análisis no puede traducirse geométrica o aritméticamente en un 100%. Sin embargo, sí resulta factible marcar zonas. Si asumimos, en principio, que los artículos 1143 y 1145 del CA deben coexistir –porque ambos tienen vigencia–, y su coexistencia plena (representada por los extremos) se repele (es decir, resulta imposible por definición), debemos descartar los puntos extremos como verdades del sistema. Los puntos que marcan las zonas con los grados de injerencia de cada norma responden de forma inversamente proporcional: si el artículo 1143 gana protagonismo, necesariamente debe ceder la fuerza del artículo 1145, y viceversa. No obstante, que uno u otro retroceda no implica que desaparezca. De ahí la necesidad de ver qué significa el grado de alcance de cada uno.

Si se pudiera graficar, el siguiente cuadro podría resultar de utilidad:



Pues bien, ¿por dónde empezar el estudio? En el primer eslabón del análisis cabría preguntarse (utilizando como técnica de abordaje ir de lo general a lo particular), si las facultades del artículo 1143 del CA son absolutas. La respuesta, adelante, da fundamento al gráfico anterior. A mi criterio, las facultades previstas en el artículo citado no son irrestrictas (y esto ya indicaría, conforme se verá, que aquello que se asumía como algo obvio no lo es). ¿Puede el TFN buscar siempre la verdad material? No. Prueba viva de ello es la limitación impuesta por la prohibición de *reformatio in pejus*. De lo contrario (es decir, si el TFN tuviera una *verdadera potestad irrefrenable* para establecer la verdad de los hechos), podría –y hasta debería– condenar más allá de la sanción y/o exigencia impuesta/efectuada por la aduana, incluso agravándola si ello respondiera a la llamada **verdad material**. Poco importa la naturaleza (por cierto, exógena al CA) de la restricción. El principio referenciado encarna un indiscutible freno a aquello que parece “todopoderoso”. En síntesis, la verificación de una limitación potencia la búsqueda de otras. De ahí que pueda decirse, de momento muy básicamente, que las facultades de avance abrigadas en el artículo 1143 del CA sean limitadas.

Como segundo escalón de análisis pero al amparo de lo dicho previamente, cobra mayor fuerza la tesis sobre el rol del artículo 1145 del CA. Entonces, ¿cómo opera empíricamente el artículo 1143 del CA? Se entiende que una vez limitadas las cuestiones controversiales (los

hechos y los elementos que fueron motivo de agravio; en efecto, la demanda), el TFN dispone de amplias facultades. El TFN no puede verificar la existencia de hechos no afirmados por ninguno de los litigantes; también se encuentra vedado de esclarecer la verdad de hechos afirmados por una de las partes y plenamente reconocidos por la contraria³. Aquí tenemos más limitaciones al artículo 1143.

No rige el principio dispositivo absoluto (la mera existencia del artículo 1143 comprobaría esto), pero sí el de congruencia. Si los hechos o elementos de la demanda no fueron citados (y, por tanto, no se expresó ningún agravio), el TFN no debería tratarlos. Esta es la esencia del artículo 1145 del CA, y es apuntalada por el mismo artículo que sostiene la prohibición de la *reformatio in pejus*. Si opera dicha limitación, aplicada a favor del administrado, ¿por qué no puede operar el derecho de defensa del Fisco? Ambos preceptos tienen consagración constitucional en el mismo artículo (18). Si la parte actora no se agravia, el Fisco no debe responder, porque además no puede –técnicamente hablando– hacerlo. En definitiva, la búsqueda de la verdad material no podría dejar de lado la posibilidad de ejercer la defensa de la contraparte, de cualquier contraparte.

El horizonte del artículo 1143 del CA tiene una finitud tangible; el espíritu del procedimiento es la amplitud de facultades para llegar a la verdad de los hechos, pero las partes siguen jugando un evidente papel preponderante. Si las facultades del artículo 1143 del CA fueran tan amplias como para tratar fundamentos no introducidos, ¿podría entonces tratar la prescripción tributaria cuando no es mencionada por la parte actora? ¿Qué se lo impediría a la luz de lo descripto? Nuevamente se yergue el artículo 1145 del CA.

Si el TFN pudiera, verdaderamente, llegar a la verdad de los hechos, debiera también poder declarar la inconstitucionalidad de una norma. Y aún sosteniendo (al amparo de alguna teoría) que el Tribunal pueda hacerlo, esto no corroe la teoría “no amplísima” del artículo 1143 del CA, puesto que no puede obviarse el artículo 1145 del mismo plexo o bien el artículo 18 de la Constitución Nacional que se acaban de mencionar.

Como este trabajo le asigna al artículo 1145 del CA el valor de su texto, restaría ponderar qué alcance tienen, ergo, esas “amplias facultades”. Los que profesen la posición contraria (es decir, se basen en el artículo 1143 del CA, dándole un poder de acción holgado), deberán explicar qué sucede si se incumple con la obligación del artículo 1145 del mismo plexo.

Torassa ha dicho que “a efectos de analizar la extensión de las facultades del Tribunal Fiscal de la Nación, no deben perderse de vista los antecedentes tenidos en cuenta en la elaboración del proyecto de ley de creación del citado Tribunal, como asimismo la función de control que ejerce sobre los actos de la administración activa”⁴.

En tal sentido, agregó: “la comisión redactora... se apoyó en las disposiciones que regían el procedimiento ante el ‘Tax Court’ de los Estados Unidos que, es de destacar, tiene las facultades para revisar ampliamente la decisión administrativa sin restricción de ninguna naturaleza”⁵. Desde esta única óptica, el artículo 1143 del CA parecería tener un poder de fuego incontenible. No obstante, y dejando a salvo el rol elemental que recae sobre el TFN (controlar los actos de la administración tributaria), la propia ley 22.415 y la Constitución Nacional parecen refrenar la potencia del artículo 1143 que emerge de los pasajes transcriptos.

En referencia a los hechos y conjugando lo dicho con el artículo 33⁶ del Reglamento de Procedimientos del TFN, Torassa también afirmó: “...corresponde a la parte interesada poner en conocimiento del Tribunal los hechos sobre los cuales se sustente su pretensión”⁷. Por ello habla de la **carga inicial** del apelante. El Tribunal puede “nadar” libremente dentro de los andariveles impuestos por las partes.

3 Alsina, M.; Barreira, E.; Basaldúa, R.; Cotter Moine, J. y Vidal Albarracín, H., *Código Aduanero Comentado*, T. III, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, pág. 674.

4 Torassa, Marcos, “Facultades del Tribunal Fiscal de la Nación”, *Doctrina Tributaria*, Buenos Aires, Errepar, N° 226, enero 1999, pág. 782.

5 Ob. y pág. cit.

6 “No se admitirán pruebas sobre hechos que no hayan sido invocados por las partes en sus escritos de interposición y contestación...”.

7 Ob. cit., pág. 786.

Si el Tribunal tuviese verdaderamente el deber amplísimo e irrestricto de buscar la verdad material, ¿debería diligenciar, por ejemplo, los oficios ofrecidos por las partes –mayoritariamente actora– pero no tramitados? No, puesto que el impulso de parte así como la señalización jurídica inicial mantienen su rol, y el CA se encuentra en esta línea (cfr. artículo 1152).

En resumidas cuentas, no sería osado asegurar que la parte tiene una carga inicial modular consistente en la delimitación empírica de su pretensión y en la expresión de todos los agravios concernientes a la misma, y un deber procesal posterior relativo al mantenimiento con vida de su estrategia probatoria.

“...Por más amplias que sean las facultades reconocidas al Tribunal Fiscal, estas no alcanzan para permitirle, por ejemplo, transformar la pretensión deducida al punto de abrir una nueva vía recursiva que estaría vedada o conceder la repetición de sumas ingresadas a favor del Fisco Nacional, cuando este aspecto no ha sido solicitado por el recurrente”⁸.

Ergo, ¿qué sentido práctico tiene el artículo 1143 del CA? En cierta materia probatoria se entiende que no juega ningún rol relevante, ya que a través del artículo 1156⁹ del CA el TFN podría suplir, agregar o rectificar medidas solicitadas por la parte actora. Obviamente, muy distinto es el caso de la segunda parte del artículo 1145 del CA, que establece: “...Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los artículos 1143 y 1156, no se podrá ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante el servicio aduanero, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para refutar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa”. En este sentido, cuando hay una excepción, el Código la marca. El legislador dejó a salvo la facultad, en materia probatoria, de los artículos 1143 y 1156 del CA.

En lo que concierne a encuadres legales (de pretensiones o pedidos) rige el *iura novit curia*, principio procesal general ampliamente aceptado. El universo que quedaría sin determinaciones es el del tratamiento de cuestiones no traídas al debate, que no pueden reencuadrarse por inexistentes. Desde mi óptica, utilizar este principio para salvar un “bache argumental” es erróneo por donde se lo mire. Tanto en materia penal como civil, el juez está impedido de fallar *ultra petita*. Tal como lo explica Chaia, “esta máxima proviene del derecho canónico... implica la imposibilidad del tribunal de echar mano a un argumento no expuesto, una hipótesis no ventilada o una prueba no producida, porque sencillamente no existen”¹⁰. Este principio (sólo) permite modificar calificaciones legales; la modificación, por tanto, supone la introducción previa de una calificación, encuadre o argumento jurídico. Por consiguiente, no puede modificarse algo que ni siquiera fue nombrado. Y, cuando hablo de nombrado, me refiero a la más elemental y hasta rudimentaria mención.

¿Tiene, entonces, verdadera carga genética el artículo 1143 del CA, o hemos tomado como válida una afirmación sin confrontarla con el resto del sistema? A esta altura, entiendo que la propia estructura del CA, conjuntamente con otros principios procesales y hasta constitucionales, no acompaña (del todo) la búsqueda de la verdad material que, en teoría, debería llevar adelante el TFN.

Un condimento –posiblemente extra– en los casos bajo examen son los precedentes de Corte. Su valor moral para los tribunales inferiores es indiscutible. Sin embargo, su existencia no cambia –según mi opinión personal– la evaluación de las circunstancias jurídicas de este debate. Personalmente, creo que lo que debe preguntarse es si los casos del Máximo Tribunal –por seguir con el planteo– pueden aplicarse para elegir una salida jurídica ajena a los agravios expresados (cfr. artículo 1145 del CA). Esto conduce, nuevamente, a la discusión primigenia. ¿Es dable tomar un camino –independientemente de la postura de la Corte sobre el asunto– ajeno a la *litis* trabada? Por las razones expuestas, no, ya que la Corte también ha sido una constante garante de otros tantos derechos y principios que se vulnerarían de seguirse la teoría “amplísima” del artículo 1143 del CA (defensa en juicio, congruencia, cosa juzgada).

8 Ob. cit., pág. 791.

9 “Hasta el momento de dictar sentencia el Tribunal Fiscal podrá disponer las medidas para mejor proveer que estimare oportunas, incluso medidas periciales...”.

10 Chaia, Rubén A., *La prueba en el proceso penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 2010, pág. 168.

Puede resultar tentador pensar que, al haber una declaración de inconstitucionalidad, hay que expresarse en tal sentido. No obstante, el punto a tratar anida en la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de una norma no cuestionada.

Sobre el mismo camino de razonamiento debe mencionarse una cuestión procesal de extrema relevancia. No es erróneo asumir que cualquier concepto que haya integrado el reclamo del Servicio Aduanero y que no haya sido trasladado al plano de la discusión en la órbita del TFN, haya sido consentido. No solo porque el artículo 1145 del CA pone bajo responsabilidad del actor expresar todos sus agravios (y, aquello que no fue expresado, no debería ser considerado agravio), sino también porque rige el principio de congruencia.

3. FALLOS DE CÁMARA

La Alzada se encuentra dividida, aunque con mayoría de Salas apuntalando la tesitura que limita la –aparente– capacidad del artículo 1143 de suplir fundamentos no llevados al debate jurisdiccional. En efecto, las Salas I, II y III comparten la visión expuesta por el servicio aduanero en sus apelaciones, mientras que las Salas IV y V sostienen la postura articulada por el TFN (aunque con un cambio de opinión efectuado por un magistrado de la Sala V).

Veamos los cimientos de cada pronunciamiento.

Sala I, “International Pine Products SA”, expte. 23.617/16, sentencia del 1/11/16

“...Respecto de la oportunidad procesal de los planteos vinculados con la liquidación tributaria, cabe aclarar que si bien el Tribunal Fiscal de la Nación tiene ‘amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes...’ (artículo 1143, CA), ello no exime a las partes del deber de determinar claramente los hechos objeto de la controversia. En ese sentido, se ha dicho que la atribución que otorga el citado artículo al Tribunal Fiscal no opera hasta el punto de sustituir el ámbito dejado al impulso de parte, ni le permite abandonar la regla que obliga a fallar dentro de los límites que impone la demanda y las pretensiones de las partes... Refuerza esta interpretación el hecho de que el artículo 1145, apartado 1, del Código Aduanero aclare que, en el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el apelante ‘deberá expresar todos sus agravios’, y que la salvedad que se formula en materia de infracciones, así como la alusión que allí se hace a las facultades establecidas en el artículo 1143, refieren al ofrecimiento de pruebas y no al cuestionamiento mismo de las resoluciones definitivas... Bajo esa postura, debe resaltarse que la actora conoció los rubros y alícuotas empleados en la liquidación desde la corrida de vista en las actuaciones administrativas...”

En igual sentido se expresó en “Creativ SRL”, expte. 65.465/15, sentencia del 18/2/16 y en “Cosena Seguros SA”, expte. 33.173/15, sentencia del 23/3/16.

Sala II, “Matrickería Austral SA”, expte. 7.816/15, sentencia del 2/6/15

“Que, en relación al derecho adicional, cabe señalar que le asiste razón al recurrente habida cuenta que aquel no ha sido impugnado en sede aduanera ni sometido a consideración del tribunal; en efecto, en ningún modo puede ser introducido de oficio con sustento en la potestad conferida por el artículo 1143 del CA o del principio ‘iura novit curia’, pues la citada norma... no opera hasta el punto de sustituir el ámbito dejado al impulso de oficio de parte, porque dicha atribución no permite... suplir las negligencias o deficiencias que acusen las partes en sus planteos...”

En igual sentido se expresó en “Sonolink SRL”, expte. 23.454/16, sentencia del 8/9/16.

Sala III, “Pilar Partes SA”, expte. 29.724/15, sentencia del 29/12/16

“En tales términos, se advierte que la cuestión abordada por el Tribunal Fiscal, respecto al adicional creado por el artículo 23 del decreto 1439/96, no ha sido siquiera tangencialmente planteada en la impugnación que dedujera el actor contra la resolución precedentemente referida. Extremo que, por otro lado, ha sido expresamente destacado en el

voto del primer vocal interviniente... De modo que asiste razón al recurrente, en el sentido de que el Tribunal Fiscal se ha expedido respecto de una cuestión que resultaba ajena al caso o controversia que le fuera planteado... Cabe recordar que, si bien el Código Aduanero otorga al Tribunal Fiscal de la Nación 'amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes...' (artículo 1143, ver texto CA), el ejercicio de esas atribuciones tiene como vallas la existencia del recurso, los hechos que se hayan probado en la causa y el respeto al principio de la 'reformatio in pejus'... Debe entenderse, tal como lo ha efectuado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que la decisión del a quo, al resolver sobre cuestiones que no habían sido materia de agravio, se apartó del principio de congruencia, con mengua del derecho de defensa en juicio de una de las partes, lo que la hace pasible de la tacha de arbitrariedad (Fallos: 326:1027)".

En igual sentido se expresó en "Scania Argentina SA", expte. 15.924/15, sentencia del 28/12/15.

Sala IV, "Scania Argentina SA", expte. 67.811/15, sentencia del 1/3/16

"Que esta Sala ha entendido que, en ejercicio de las facultades otorgadas por el artículo 1143 del Código Aduanero, y en consideración al valor moral que detentan los precedentes del Máximo Tribunal, que obliga a los jueces a conformar sus decisiones a esa jurisprudencia (Fallos: 321:3201; 324:3764; 329:4931; 330:4040, entre otros), el Tribunal Fiscal puede revocar de oficio el derecho adicional invocando los precedentes de la Corte Suprema que declararon su inconstitucionalidad e inaplicabilidad en supuestos como el presente..."

En otro momento, la Sala también ha dicho:

"...en lo relativo a la oportunidad procesal de los planteos vinculados con la liquidación tributaria, cabe aclarar que si bien el Tribunal Fiscal de la Nación tiene 'amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes...' (artículo 1143, CA), ello no exime a las partes del deber de determinar claramente los hechos objeto de la controversia. En ese sentido, se ha dicho que la atribución que otorga el citado artículo al Tribunal Fiscal no opera hasta el punto de sustituir el ámbito dejado al impulso de parte, ni le permite abandonar la regla que obliga a fallar dentro de los límites que impone la demanda y las pretensiones de las partes (cfr. Sala II, in re 'Abad, Carlos R. c/ANA s/Recurso de apelación', sentencia del 3/10/96)", cfr. "Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 22.081-A)", expte. 39.279/11, sentencia del 3/4/12.

Sala V, "Fiat Auto Argentina", expte. 37.009/16, sentencia del 2/2/17

"...En primer término corresponde analizar los agravios planteados por el Fisco, relativos a que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación excedió el planteo inicial de la accionante, y se pronunció respecto de una cuestión (derecho adicional) que había sido consentida por la parte actora en la medida en que no expresó un agravio concreto respecto a su improcedencia. Al respecto cabe destacar que el principio 'iura novit curia' –aplicable análogamente a los integrantes del tribunal administrativo que dictó la sentencia aquí apelada– faculta al juzgador a discurrir los conflictos litigiosos y dirimirlos según el derecho vigente, calificando la realidad fáctica y subsumiéndola en las normas que la rigen con prescindencia de los fundamentos jurídicos que invoquen las partes (Fallos: 333:828). Por su parte, el artículo 1143 del Código Aduanero establece que el Tribunal Fiscal de la Nación posee amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes".

En igual sentido se expresó en "Fiat Auto Argentina SA", expte. 49.472/15, sentencia del 3/3/16. Sin embargo, en el fallo recaído en autos "Industrias Metalúrgicas Pescarmona SA", expte. 83.498/15, sentencia del 24/11/16, el juez Gallegos Fedriani cambió su postura, provocando que el voto de una de las dos Salas que dotaban al artículo 1143 del CA de una fuerza muy relevante saliera por mayoría:

“Que sobre el punto cabe señalar que el artículo 1143 del Código Aduanero establece que el Tribunal Fiscal de la Nación impulsará de oficio el procedimiento y tendrá amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes. No obstante ello, esta Sala en los precedentes ‘Lyon City SA (TF 27153-I) y otro c/DGI y otro s/Recurso directo’, del 4/9/14 y ‘Bonaldi, Nélida Susana - TF 26206-A y otro c/DGA s/Recurso directo’, del 3/9/15, consideró que el artículo 164 de la ley 11.683 –siendo esta una disposición análoga a la analizada en la presente causa– no habilitaba al Tribunal Fiscal de la Nación a resolver el diferendo prescindiendo de los argumentos oportunamente planteados por las partes, ya que lo allí prescripto en modo alguno puede significar una excepción al principio de congruencia, sino que ‘los vocales llamados a pronunciarse en las contiendas sustanciadas ante ellos deben proceder con arreglo a su leal saber y entender, prescindiendo del enfoque formulado por cualquiera de las partes interesadas’. La Corte Suprema de Justicia de la Nación resaltó en reiteradas oportunidades el carácter constitucional del principio de congruencia, el que –como expresión del derecho de propiedad y de defensa en juicio– obedece a que el sistema de garantías constitucionales del proceso está orientado a proteger los derechos y no a perjudicarlos, de ahí que lo esencial es que la justicia repose sobre la certeza y la seguridad, lo que se logra con la justicia según la ley, que subordina al juez en lo concreto, respetando las limitaciones formales –sin hacer prevalecer tampoco la forma sobre el fondo pero sin olvidar que también en las formas se realizan las esencias– (Fallos: 317:1333 y sus citas; esta Sala, in re, ‘Boscarino, Luis Eduardo (TF 26487-I) c/DGI’, del 25/3/14). Por lo tanto, está vedado a los jueces apartarse de los términos de la litis, ya que ello mengua el derecho de defensa (arg. artículo 18 de la CN). En este sentido, son las partes exclusivamente quienes determinan el ‘thema decidendum’ y el órgano judicial debe limitar su pronunciamiento tan solo a lo que ha sido pedido por aquellas... Por este motivo, toda vez que ese modo de decidir implicó una seria afectación del principio de congruencia, con directo agravio al ejercicio del derecho de defensa de la demandada, corresponde descalificar la resolución bajo análisis como acto resolutorio formalmente válido (arg. Sala II, ‘in rebus’, ‘Surplus SA (TF 24639-I) c/DGI’, del 26/6/12)”.

4. CONCLUSIONES

Si bien las ideas articuladas podrían parecer una suerte de *capitis diminutio* para el TFN, y hasta un dolor de cabeza para el apelante, se trató de ponderar no solo la realidad jurisprudencial surgida de los casos relativos al derecho adicional, sino también una batería de consideraciones que indicarían el relativo peso de la facultad contenida en el artículo 1143 del CA.

Se entiende que toda evaluación de este tipo (que instala la idea del límite) pueda generar resistencias varias. Bienvenidas sean, si y solo si pueden –más allá del acto inicial de posible rechazo– generar pensamientos o razonamientos posteriores que den respuesta a los planteos hechos. El objetivo primordial gira en torno a la interpretación de dos normas que difícilmente puedan convivir de manera armoniosa. En el estado actual de situación, tratar de enumerar legislativamente las posibilidades del TFN sería lo ideal.

La existencia del artículo 1143 del CA marca un rumbo. Sin embargo, no puede taparse ni el contrapeso genérico del artículo 1145 del mismo plexo, ni sus salvedades (que indican voluntad de restringir, cuando efectivamente se quiso hacerlo, las limitaciones del artículo 1145). Dicho de otro modo, al amparo del artículo 1143 del CA, el TFN no puede o no podría, por ejemplo:

- Agravar una condena.
- Declarar la inconstitucionalidad de una norma.
- Verificar la existencia de hechos no afirmados por ninguno de los litigantes.
- Esclarecer la verdad de hechos afirmados por una de las partes y plenamente reconocidos por la contraria.

- Analizar la prescripción tributaria si no fue introducida por el actor.
- Introducir agravios no mencionados por el actor (según se viera).
- Ampliar las sumas repetidas.

Por tal motivo, y más allá de la opinión volcada en estos párrafos, resulta necesario repensar y discutir el asunto para poder encontrar el punto de equilibrio que permita delimitar el "terreno de juego", puesto que, según se entiende, las "facultades amplias" del TFN se refugian, en rigor de verdad, en la naturaleza penal de los temas en donde se lucen (tratamiento de prescripción de la acción sancionatoria o modificación de encuadres) y no en el artículo 1143 del CA.

ORGANIZACIÓN Y PROCEDIMIENTO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN. POSIBLES ALTERNATIVAS DE MEJORA EN ORDEN A LA AGILIZACIÓN DE TRÁMITES

Gladys Mabel Gigante

INTRODUCCIÓN

Creado en 1959 bajo la presidencia de Arturo Frondizi, el Tribunal Fiscal de la Nación es el único tribunal nacional especializado en materia tributaria y aduanera. Para su creación se tuvieron en cuenta como modelos el Tax Court de los Estados Unidos y el Tribunal Fiscal de México.

El 28 de abril de 1960 comienza a funcionar el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), creado por la ley 15.265¹, cuyo texto se incorporó luego a la ley 11.683 de procedimientos tributarios.

La creación del Tribunal Fiscal se debió al objetivo de satisfacer la revisión de las decisiones de la Dirección General Impositiva por un órgano especializado ajeno al ente recaudador, satisfaciendo la eficaz protección de los derechos de los administrados y procurando una recaudación ajustada al principio de legalidad.

Asimismo se buscaba aliviar a la DGI/DGA en las tareas de juzgador administrativo, concentrando el esfuerzo en la función recaudadora. De esta manera se pretendía lograr mayor transparencia en el proceso de reclamo administrativo ya que, con anterioridad a la creación del TFN, solo existían en el procedimiento tributario los recursos administrativos planteados ante la propia Administración Tributaria. Estos recursos eran resueltos por ella, con lo cual, los planteos formulados por los administrados no tenían mayores posibilidades de prosperar.

Este Tribunal Fiscal, creado originalmente para entender en cuestiones de índole impositiva, aumentó notablemente su competencia a través del decreto ley 6692/63, que la amplió a las causas aduaneras con excepción de las referidas a las de contrabando (decreto ley 6660/63).

El anteproyecto del Código Aduanero propuso suprimir la instancia del Tribunal Fiscal para las causas aduaneras, que estaba vigente desde que se dictó el decreto ley 6692/63. En sustitución, se había previsto la creación de dos salas con competencia aduanera en el fuero contencioso administrativo federal, al cual se accedería mediante el sistema recursivo. La supresión proyectada tenía por objeto poder lograr una mayor celeridad en los procedimientos,

1 BO: 27/1/60.

y fue sugerido juntamente con la eliminación del recurso de reconsideración ante el administrador nacional. Esta segunda innovación fue admitida, pero no así la supresión del Tribunal Fiscal en el tratamiento de las causas aduaneras; intento que fue severamente cuestionado por diversas instituciones y, finalmente, vuelto a incorporar.

En la Exposición de Motivos del Código se señala que se ha mantenido el sistema que *“actualmente rige en virtud de los artículos 131 a 178 de la ley 11.683 (t.o. en 1978), por considerar que era conveniente mantener la uniformidad del trámite para las causas aduaneras e impositivas. Por esta razón se han incorporado al Código las mencionadas disposiciones, a las que solo se han hecho modificaciones meramente formales”*.

Por otra parte, el DNU 1684/93² modificó el Código Aduanero (22.415) y otras leyes como la del impuesto al valor agregado (IVA, 23.349), sobre los activos (23.760) y a las ganancias (t.o. 1986), y de procedimientos tributarios (11.683, t.o. 1978).

Asimismo, en el Acuerdo AA-840 del 22/12/93³ el Tribunal Fiscal modificó el reglamento interno de procedimientos, al que se incorporaron nuevas normas y se organizó su articulado, mejorando la redacción y completándose las remisiones a las leyes de fondo, tal como lo hacía el anterior reglamento.

El Tribunal está estructurado de forma que entiende en dos grandes grupos de casos, los cuales son los de índole impositiva y los de competencia en temas aduaneros. Este último, expuesto en el artículo 1025 del Código Aduanero.

En materia aduanera, el Tribunal Fiscal será competente para conocer en los recursos y demandas contra las resoluciones de la AFIP que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios, o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones —excepto en las causas de contrabando—; en los recursos de amparo de los contribuyentes y terceros; y en los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por organismo fiscal, como también de los recursos a que ellos den lugar.

Con la existencia del Tribunal Fiscal de la Nación, se cumple indudablemente con el artículo 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), que contempla el compromiso de respetar los derechos y garantizar su libre y pleno ejercicio sin ningún tipo de discriminación.

El Tribunal también cumple con lo normado por el artículo 8 de esta Convención que confiere a toda persona el derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, para la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en su contra, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

El Tribunal dirime con imparcialidad las contiendas entre los administrados y la Administración ya que sus integrantes actúan en forma independiente, puesta de manifiesto por las garantías de estabilidad e inamovilidad reconocidas legalmente, y no se encuentran obligados por las normas interpretativas emanadas de los entes recaudadores.

Es de destacar que el TFN cumple con una valiosa función de interpretación de las normas tributarias y de creación jurisprudencial.

Su creación significó un notorio avance en el largo y espinoso tránsito hacia la legitimidad en el accionar de los organismos recaudadores del Estado, que se remonta a siglos de lucha para limitar el poder absoluto de los detentadores del poder para hacerse de fondos frente a la resistencia de los que eran desapoderados más allá de la razonabilidad⁴.

2 Dictado el 12/8/93 y publicado en el BO del 17/8/93.

3 BO: 12/1/94.

4 Abarca, Alfredo E., “La necesidad de actualizar el Tribunal Fiscal de la Nación”, Revista Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero, N° 235, 15/4/13.

CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUNAL

El Tribunal Fiscal se encuentra orgánicamente ubicado dentro de la esfera del Poder Ejecutivo, actuando como entidad autárquica en el orden administrativo y financiero en lo que se refiere a su organización y funcionamiento (artículo 154, ley 11.683). Los artículos 154 a 158 de la ley 11.683 (t.o. 1998) determinan la autarquía administrativa y financiera del Tribunal Fiscal en lo que se refiere a su organización y funcionamiento⁵. Sus integrantes gozan de algunas garantías y prerrogativas asignadas por la ley, pero no por ello dejan de ser miembros del plantel estable del mencionado poder.

El ámbito espacial de ejercicio del tribunal lo es en todo el territorio argentino, puesto que actuará a partir del dictado de una resolución de la AFIP, dependiente del Ministerio de Hacienda de la República Argentina (decreto 2/17), por ende, la función del Tribunal Fiscal es válida en todo el país, puesto que encontrándose en la órbita del Poder Ejecutivo Nacional, decidirá sobre cuestiones impositivas a nivel nacional y aduaneras en todo el Territorio de la República.

La competencia material del Tribunal Fiscal está fijada por el artículo 159 de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario (decreto 891/98 que aprueba el texto ordenado en 1978 y sus modificaciones). El Tribunal Fiscal de la Nación es competente en la medida que el acto administrativo apelado encuadre en el artículo 159 de la ley 11.683.

En los años transcurridos desde su creación, se ha demostrado la independencia de criterio del Tribunal y la permanente actitud de administrar justicia en forma imparcial, corrigiendo los errores y excesos de la administración estatal.

Como lo destaca el Dr. Brodsky⁶, el Tribunal Fiscal de la Nación se encuentra en el ámbito del Poder Ejecutivo nacional, ejerciendo funciones jurisdiccionales en las materias expresamente conferidas por la ley que rige su actuación, dentro de los límites impuestos por la doctrina del Tribunal, relativa al ejercicio de tales facultades por parte de órganos administrativos, a partir del *leading case* “Fernández Arias”⁷.

La labor del Tribunal Fiscal en el plano administrativo, está sujeta al control judicial mediante los recursos previstos, preservando de esta manera la garantía constitucional del debido proceso ante el Poder Judicial y dando cumplimiento al artículo 8, inciso 1, de la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), elevada al rango constitucional por el artículo 75, inciso 22, de nuestra Constitución Nacional reformada en 1994.

El Tribunal Fiscal de la Nación cumple funciones jurisdiccionales destinadas a resolver las controversias que se plantean entre los contribuyentes, responsables y demás sancionados, y la AFIP, en lo que hace a su conformación por la Dirección General Impositiva (DGI) y la Dirección General de Aduanas (DGA), ya que no es competente respecto de las resoluciones dictadas por la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social. Es un ente autárquico e independiente, que goza de total imparcialidad ya que no lo obligan normas interpretativas emanadas de AFIP o de algún Ministerio.

Su función principal es impartir pronunciamientos en temas estrictamente tributarios a través de sus salas compuestas por profesionales de la ciencia del derecho como así también de las ciencias económicas, lo cual garantiza un análisis profundo del tema en estudio. De ello colige indefectiblemente en un afianzamiento del principio de legalidad, derecho de defensa del administrado y garante de la interpretación de la normativa fiscal. El primer caso sobre el cual debió expedirse fue casualmente un supuesto de competencia. En la causa “Psiris, Jorge s/Recurso de apelación”, el Tribunal supuso la declaración de su incompetencia, pues allí la

5 Abarca, Alfredo E., “La necesidad de actualizar el Tribunal Fiscal de la Nación”, Revista Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero, N° 235, 15/4/13.

6 Tribunal Fiscal de la Nación, según su voto en los autos “Tabacalera Sarandí SA”, Sala D, sentencia del 24/9/09, Erreius Online.

7 Fallos: 247:646, La Ley, 100,58.

resolución del Fisco recurrida era anterior a la propia instalación de este organismo colegiado, con una conformación entonces mixta de doctores en ciencias económicas y abogados⁸.

Conforme al artículo 1 del Reglamento Interno del Tribunal Fiscal (RITF)⁹, este Tribunal tiene su sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, pero la ley 11.683 (artículo 145) prevé la posibilidad de establecer delegaciones fijas y móviles. Los jueces del Tribunal también pueden establecer su despacho en cualquier lugar de la República, a los efectos de la tramitación de las causas que conozcan. Sin embargo, este loable propósito de la ley no se ha plasmado nunca en la realidad y desde su constitución el Tribunal ha tenido invariablemente su radicación en la Capital Federal.

Asimismo, las mesas de entradas de las Delegaciones, Distritos y Agencias de la Dirección General Impositiva y de las aduanas dependientes de la Dirección General de Aduanas funcionarán como mesas de entradas receptoras de los recursos y de las demandas promovidas por las personas domiciliadas en otras jurisdicciones (artículo 2, RITF)¹⁰.

ORGANIZACIÓN DEL TRIBUNAL

El Tribunal Fiscal de la Nación está integrado por veintiún vocales. Se divide en siete salas, cuatro de ellas entienden en cuestiones impositivas integradas por dos abogados y un contador, y las tres salas restantes, con competencia aduanera, están compuestas únicamente por abogados (artículos 146 y 147, ley 11.683). De esta manera, el TFN tiene el carácter de tribunal colegiado, de composición heterogénea (abogados y contadores) en materia impositiva y de composición homogénea (solo abogados) en materia aduanera.

Las salas se identifican con las letras A hasta la G, y cada una tiene tres vocalías: de la primera a la vigésima primera nominación (artículo 6, RITF). El Poder Ejecutivo está facultado para modificar la composición y número de salas y vocales.

La constitución, la designación de los vocales, su remoción, las incompatibilidades, la excusación, la distribución de expedientes, los plenarios, el cómputo de los términos, el reglamento y demás facultades se rigen en el orden aduanero de conformidad con lo previsto en las disposiciones pertinentes de la ley 11.683 (Ley de Procedimiento Fiscal), según lo establecido en el artículo 1140 del Código Aduanero.

El decreto 1684/93, que modificó la ley 11.683 (t.o. 1978), introduce cambios de detalle, como ampliar el término de la Presidencia del Tribunal de dos a tres años y aumentar su sobreasignación del 15% al 20% del sueldo, mientras ejerza el mandato (artículo 7, decreto 1684/93).

Designación de los vocales: serán designados por el Poder Ejecutivo Nacional, previo concurso de antecedentes que acrediten competencia en cuestiones impositivas o aduaneras, según el caso.

Los vocales gozan de las siguientes garantías: a) igualdad de retribución y régimen previsional respecto de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administración Federal de la Capital Federal; b) inamovilidad; c) imposibilidad de traslado.

Remoción de los vocales: solo podrán ser removidos previa decisión de un jurado presidido por el Procurador del Tesoro de la Nación e integrado por cuatro (4) miembros abogados y con diez (10) años de ejercicio en la profesión, nombrados anualmente por el Poder Ejecutivo

8 Varela, Pablo Sergio, "Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación", en Altamirano, Alejandro, *El procedimiento tributario*, Ábaco, Buenos Aires, 2003, pág. 310.

9 Este reglamento fue aprobado por la acordada TFN AA-840/93 del 22/12/93, y modificado por las acordadas TFN AA-1113/97, TFN AA-1438/00 y TFN AA-1680/02.

10 Artículo 2 del RITF: "Las mesas de entradas de las delegaciones, distritos y agencias de la Dirección General Impositiva y de las aduanas de la Administración Nacional de Aduanas, funcionarán como mesas de entradas del Tribunal sujetas, a esos efectos, a la presente reglamentación y a lo que dicte el presidente, al único fin de recibir los recursos y demandas que promuevan las personas domiciliadas en las respectivas jurisdicciones".

Nacional a propuesta del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal. La causa se formará obligatoriamente si existe acusación del Poder Ejecutivo Nacional o del Presidente del Tribunal Fiscal y solo por decisión del jurado si la acusación tuviera cualquier otro origen. El jurado dictará normas de procedimiento que aseguren el derecho de defensa y el debido trámite de la causa. Son causas de remoción: a) mal desempeño de sus funciones; b) desorden de conducta; c) negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos; d) comisión de delitos cuyas penas afecten su buen nombre y honor; e) ineptitud; f) violación de las normas sobre incompatibilidad; g) cuando debiendo excusarse en los casos previstos en el artículo 150 no lo hubiere hecho.

Los miembros del Tribunal Fiscal de la Nación no serán recusables, pero deberán excusarse de intervenir en los casos previstos en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, supuesto en el cual serán sustituidos por otro vocal si la excusación fuera aceptada por el Presidente o el Vicepresidente si se excusara el primero.

CARACTERES GENERALES DEL PROCEDIMIENTO

Al crearse el Tribunal, fue organizado un procedimiento que rompía con la rutina judicialista.

Sus atributos más destacados eran: oralidad, principio de inmediación, organización del proceso según las características de cada caso particular; pero reformas de orientación burocrática le quitaron varios de estos atributos subsistiendo, de todo lo anterior, el impulso procesal de oficio, libre investigación de la verdad, la decisión independiente de lo alegado por las partes, la obligación de las partes de cooperar con el tribunal y de observar los principios de lealtad procesal¹¹.

Los caracteres actualmente vigentes del proceso están plasmados en el artículo 1143 del Código Aduanero cuando dispone: *“El Tribunal Fiscal impulsará de oficio el procedimiento y tendrá amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediar la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso, si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada según correspondiere. Cuando se allanare, el Fisco deberá hacerlo por resolución fundada”*.

DISTRIBUCIÓN DE EXPEDIENTES

La distribución de expedientes se realiza mediante sorteo público, de modo tal que los expedientes son adjudicados a los vocales en un número sucesivamente uniforme. Tales vocales actúan como instructores de las causas que le son adjudicadas. Los secretarios generales son los que efectúan, a la última hora de las tareas de los días martes y jueves, el sorteo público de los expedientes entrados a fin de establecer el vocal instructor que entiende en la causa.

PLENARIO

Una cuestión operativa de funcionamiento para que el Tribunal Fiscal cumpla con su labor jurisdiccional de declarar el derecho en cada caso concreto que le está sometido, es la convocatoria a “plenario”, por ejemplo: cuando el número, similitud y concomitancia de causas a resolver haga necesario dilucidar cuestiones de derecho comunes a todas ellas; cuando una

11 Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, 9ª ed., Lexis Nexis, 2006.

misma cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos distintos por parte de las diferentes salas; por acumulación de expedientes; o por cuestiones de orden interno.

El decreto 1684/93 modificó la ley 11.683 (t.o. 1978), la que, a su vez, fue ordenada por el decreto 821/98, estableciendo la posibilidad del dictado de “*directivas de solución común... definiendo puntualmente las características de las situaciones a las que serán aplicables*” en las causas que tengan cuestiones de derecho comunes a todas ellas, cuando su número, similitud y concomitancia lo hagan necesario.

El objeto del “plenario” es unificar la doctrina legal aplicable, dentro del propio Tribunal Fiscal de la Nación, doctrina que es obligatoria para todas las salas, admitiéndose solo cuestiones de derecho y excluyéndose las relacionadas con los hechos de la causa. Constituye un sistema para unificar la jurisprudencia del Tribunal y así evitar que existan sentencias contradictorias.

CÓMPUTO DE TÉRMINOS

En las actuaciones ante el Tribunal Fiscal, los términos se computan en días hábiles y se suspenden durante el período anual de feria; durante el mes de enero y en el período en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación implante feria.

El Tribunal también tiene la facultad de establecer los días que pueden reputarse inhábiles cuando así lo considere necesario. Si bien suelen coincidir con los días hábiles administrativos y judiciales, esto no sucede necesariamente en todos los casos.

A los fines de su cómputo, resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 124 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

REGLAMENTO

Es potestad del Tribunal Fiscal, dictar reglas de procedimiento que complementan las disposiciones de la ley 11.683. En ningún caso las puede modificar pero sí regular, a fin de dar al proceso mayor celeridad y eficacia. Dichas reglas son obligatorias desde su publicación en el Boletín Oficial y pueden ser modificadas para ajustarlas a las necesidades de la práctica.

REPRESENTACIÓN

El artículo 1141 del Código Aduanero innova sobre lo dispuesto por la ley 11.683. En virtud de este artículo, el Código Aduanero asume su propia regulación y extiende sus normas de representación y patrocinio previstas para los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones a la órbita del Tribunal Fiscal.

El código permite la acreditación del mandato mediante autorización simple certificada por el Secretario del Tribunal o por Escribano Público, evitando de esta manera dilaciones y gastos excesivos.

Según dispone el artículo 1034 del Código Aduanero¹², el patrocinio letrado ante el Tribunal Fiscal es obligatorio. En consecuencia el artículo 18 del RITF solo resulta aplicable a las cuestiones que se tramitan en las Salas con competencia impositiva.

TASA POR ACTUACIONES

El régimen establecido en la ley 25.964 (con la modificación de la ley 26.067) y lo establecido por la resolución general AFIP 3124 es el marco normativo vigente, cuyas características son las siguientes:

¹² Cfr. artículos 56 y 57, CPCCN.

- A todas las actuaciones ante el Tribunal Fiscal de la Nación, cualquiera sea su naturaleza, se les aplica una tasa del 2,5%, calculada sobre el importe total cuestionado (incluyendo sanciones y/o el valor de la mercadería comisada o prohibida), que constituya la pretensión del recurrente o demandante (artículo 2).
- Por los recursos de amparo, a diferencia del régimen anterior, debe tributarse una tasa de monto fijo (\$ 80) (artículo 2).
- La tasa debe abonarse en su totalidad, al inicio de las actuaciones, con la posibilidad de su posterior reajuste al tiempo de realizarse la liquidación definitiva.
- El artículo 3 prevé que la falta de pago de la tasa no obstaculizará la prosecución de las actuaciones, sin perjuicio de lo cual se reguló el procedimiento a seguir, a fin de lograr su cobro vía juicio de ejecución fiscal (artículo 7).
- Están exentas del pago del tributo las personas que litiguen con beneficios de litigar sin gastos (artículo 9).
- Se legislaron dos supuestos de reducción de la tasa: uno en razón del sujeto (50% de reducción para los concursados civil y comercialmente), y otro en virtud de la forma en que concluyen las actuaciones ante el Tribunal (reducción de la tasa a un tercio, cuando prosperen excepciones previas que pongan fin al litigio y en las causas que finalicen por desistimiento de la actora anterior a la contestación del traslado del recurso por el Fisco Nacional) (artículo 9).
- Se prevén supuestos de devolución de excedentes (según la proporción en que se impongan las costas y en los casos de reducción por finalización del proceso por allanamiento o desistimiento de las partes, o excepciones previas).
- El ingreso de la tasa puede realizarse mediante el pago en entidad bancaria habilitada con el formulario F 294/B, o vía transferencia electrónica de fondos, generando el correspondiente volante electrónico de pago (VEP).
- El destino de lo recaudado ingresa a la Tesorería General de la Nación, dependiente de la Subsecretaría de Presupuesto de la Secretaría de Hacienda.

PROCESO ESCRITO

El proceso ante el Tribunal Fiscal dejó de ser oral con la sanción de la ley 20.024, perdiendo así una de sus características más significativas. En la actualidad, la forma del proceso es escrita, sin perjuicio de la facultad de los vocales para llamar a audiencia durante el término de prueba cuando así se estime necesario, procedimiento contemplado en el artículo 1153 del Código Aduanero.

IMPULSO DE OFICIO

El Tribunal Fiscal impulsa de oficio el procedimiento, teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes¹³, salvo que mediere la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso, si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada según corresponda. Cuando se allanare, el Fisco deberá hacerlo por resolución fundada¹⁴.

Es importante remarcar que permitir que el Tribunal pueda resolver más allá de lo invocado por las partes, altera los principios sustanciales de cualquier proceso y otorga al juzgador una facultad no admitida en ninguna otra legislación procesal. Además atenta contra el espíritu del principio *iura novit curia*, el que no puede ser esgrimido como una fórmula para que los jueces se aparten de su tarea de administrar justicia.

¹³ Artículo 1143, CA.

¹⁴ Artículo 164, ley 11.683, t.o. 1998.

De esta redacción se desprende la independencia y el cometido que tiene el Tribunal para con cada caso en particular, comprometiéndose a impulsar por sus propios medios los avances de la causa, siendo el principal interesado en revelar la verdad material de los hechos, valiéndose de diversas herramientas. Sin que ello suponga que deba ser el juzgador quien toma la iniciativa en la producción de las pruebas que a ellas corresponde, ni que su misión sea la de reemplazarlas en esa actividad¹⁵.

En opinión de Giuliani Fonrouge y Navarrine, “*es decir que los vocales llamados a pronunciarse en las contiendas suscitadas ante ellos deben proceder con arreglo a su leal saber y entender, prescindiendo del enfoque formulado por cualquiera de las partes interesadas*”¹⁶.

En el encuadre que plantea el artículo 164 resulta de plena aplicación el principio *iura novit curia*, esto es, el juzgador tiene la potestad de resolver la cuestión sometida a su decisión prescindiendo de la calificación jurídica efectuada por las partes, por no encontrarse ligado con la designación que ellas hagan de las acciones que ejercitan¹⁷.

No obstante lo expuesto, las amplias facultades que tiene el Tribunal Fiscal para impulsar de oficio el procedimiento a fin de descubrir la verdad de los hechos, no puede ser utilizada en desmedro del derecho de defensa de las partes y del debido control de la prueba. Ello quiere decir que el Tribunal deberá notificar siempre a ambas partes sus medidas de modo que la contraparte tenga garantizado su derecho a intervenir en su práctica respetando el principio de contradicción de la prueba¹⁸.

SANCIONES PROCESALES

El Tribunal Fiscal y el Vocal interviniente tienen facultad para aplicar sanciones a las partes del proceso, en caso de desobediencia o cuando no presten la adecuada colaboración para el rápido y eficaz desarrollo del proceso.

Las sanciones pueden consistir en llamados de atención, apercibimiento o multas de hasta \$ 2.000 (dos mil pesos) y deberá ser comunicada a la entidad que ejerza el poder disciplinario de la profesión en su caso.

Conforme se establece en el apartado 2 del artículo 1144 del CA, la sanción puede ser recurrida ante la Cámara Federal, limitando la oportunidad de su tratamiento junto con la sentencia definitiva, impidiendo de esta manera que el expediente salga de la sede donde tramita.

EFFECTO SUSPENSIVO DEL RECURSO DE APELACIÓN

Uno de los motivos de la creación del Tribunal Fiscal fue para limitar la rigidez del principio *solve et repete*. Cuando la ley asigna competencia al TFN, el contribuyente tiene expedita una vía de discusión completa del caso en forma previa al pago. Actúa como una segunda instancia administrativa y tiene por exclusivo objeto garantizar al contribuyente que la determinación del gravamen se ajuste a la ley tributaria, lo que quiere decir que, en el plano jurídico, ese efecto suspensivo opera siempre que concurra la circunstancia que lo funda, esto es, siempre que haya determinación de oficio¹⁹.

Al decir del Dr. Tarsitano, el principio *solve et repete* fue establecido por vía pretoriana y luego se incorporó a la legislación, manteniéndose vigente en lo que respecta al contencioso judicial. Debería recorrerse ahora el camino inverso, es decir que, mediante interpretación jurisprudencial se llegue a declarar la ilegalidad de la norma que lo instituye. Mientras tanto,

15 “Dempro SA”, TFN, Sala D, 2/7/09.

16 *Procedimiento Tributario*, Depalma, 1993.

17 Gadea, María de los Ángeles; Marmillón, Viviana y Pontiggia, Viviana, *Tribunal Fiscal de la Nación*, Errepar, Buenos Aires, 2001, pág. 78.

18 “Viña, Leonardo Hugo”, CNACAF, Sala III, 24/2/06.

19 “Firestone de la Argentina SA”, CSJN, 11/12/90.

la circunstancia que no se aplique en el contencioso-administrativo continuará siendo uno de los convincentes argumentos que justifiquen la vigencia del Tribunal²⁰.

TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA

Este punto está estrechamente vinculado con el efecto suspensivo del recurso de apelación y concretamente, importa que el contribuyente tenga garantizado un fallo ceñido al principio de legalidad sin necesidad de abonar previamente el importe reclamado por el Fisco.

No obstante ello, la doctrina y jurisprudencia no es pacífica al respecto, ya que una vez obtenido el fallo por parte del Tribunal, en aquellos casos en que se confirme la pretensión fiscal y el contribuyente apele a la alzada, ante una falta de pago por parte del contribuyente el Fisco estará en condiciones de librar una boleta de deuda y ejecutar la misma judicialmente. Al respecto, estamos en presencia de una exacción proveniente de una sentencia que no está firme ni es conclusiva, obligando al contribuyente a reclamar vía el procedimiento de repetición el importe abonado en caso de obtener un fallo favorable.

JURISDICCIÓN ÍNTEGRA O PLENA

El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce una jurisdicción íntegra o plena, ya que no solo examina el derecho, sino también los hechos que le sirven de sustento, ello es necesario para revelar la verdad material de los hechos.

Distinto es el caso de la alzada en donde debe limitarse a un control de legalidad, y de aquí la denominación del recurso y la disposición legal que deberá pronunciarse sobre la base de los hechos probados ante el Tribunal Fiscal, si bien puede apartarse de ellos cuando estimare que hubo error en la apreciación de ellos; como, asimismo, puede anular las actuaciones en caso de manifiesta violación de las formas legales.

El Tribunal no puede ejecutar sus propios fallos pero reviste vital importancia la facultad que tiene para graduar sanciones e inclusive calificar conductas.

Además de los poderes-deberes referentes al conocimiento y la decisión de las causas que encuadran dentro de su competencia, el Tribunal Fiscal de la Nación está facultado para:

- 1) impulsar de oficio el procedimiento;
- 2) aplicar sanciones procesales;
- 3) llamar a audiencia por medio de los vocales;
- 4) convocar audiencia pública para la vista de la causa;
- 5) requerir a DGI o DGA informes;
- 6) declarar, en el caso concreto, que la interpretación ministerial o administrativa aplicada no se ajusta a la ley interpretada;
- 7) dictar plenario;
- 8) practicar en la sentencia la liquidación del tributo, accesorios y multa;
- 9) dictar medidas cautelares²¹;

20 Tarsitano, Alberto, "El Tribunal Fiscal de la Nación. Origen, naturaleza y características del contencioso tributario en sede administrativa", en Gadea, María de los Ángeles; Marmillón, Viviana y Pontiggia, Viviana, *Tribunal Fiscal de la Nación*, Errepar, Buenos Aires, 2001, págs. 10 y 11.

21 El 4 de marzo de 2008, la Cámara dictó sentencia en la causa "Nidera SA c/Estado Nacional - Dirección General de Aduanas s/Medida cautelar autónoma", en la que declaró que correspondía al Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) expedirse, en primera instancia, sobre la medida cautelar solicitada por el contribuyente.

La Cámara argumentó que el TFN está facultado para otorgar o rechazar medidas cautelares porque así se desprende de la legislación que regula el procedimiento de actuación ante el mismo TFN, la cual prevé la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Asimismo, la Cámara sostuvo que, en tanto la Administración Pública está obligada a suspender los efectos de un acto administrativo perjudicial para el interesado que se encuentre verosímelmente viciado por

- 10) graduar la pena;
- 11) formular la denuncia penal pertinente ante el conocimiento de un delito;
- 12) tener por cancelada la multa o la deuda tributaria y accesorios;
- 13) buscar la verdad material más allá del planteo de las partes, para lo cual posee la herramienta de las medidas para mejor proveer que pueden disponerse en cualquier momento de la causa hasta el dictado de la sentencia definitiva.

ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO

Las etapas del procedimiento ante el TFN se pueden resumir en: interposición del escrito, contestación del recurso, planteamiento de excepciones previas, apertura de la causa a prueba, medidas para mejor proveer y sentencia. A continuación, se desarrollan brevemente las distintas etapas.

a) Interposición del escrito

El procedimiento realizado ante el Tribunal Fiscal de la Nación comienza con la interposición del escrito ante dicho organismo. Al respecto, deben cumplirse una serie de requisitos comunes, formales y sustanciales, ya que la interposición del recurso de apelación produce importantes efectos, dado que importa la suspensión, durante todo el desenvolvimiento del proceso, de la intimación de pago contenida en el acto administrativo que a través de él se impugna.

b) Contestación del recurso

Habiendo cumplido formalmente la procedencia, el recurso interpuesto y, en principio, resultando competente el Tribunal para entender en aquel, el instructor confiere traslado al Organismo Recaudador a efectos de que lo conteste, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba. Si no lo hiciere, de oficio o a petición de parte, el vocal instructor hará un nuevo emplazamiento a la repartición apelada para que lo conteste en el término de 10 días bajo apercibimiento de rebeldía y de continuarse con la sustanciación de la causa (artículos 169, LPT, y 1146, CA). En la demanda directa de repetición, el plazo para contestarla es de 60 días (artículo 178, LPT).

Se prevé la posibilidad de prórroga del plazo de contestación de 30 días por conformidad de partes manifestada por escrito al Tribunal, dentro de ese plazo, por un plazo no mayor a 30 días.

una nulidad absoluta (artículo 12 de la ley 19.549 de Procedimientos Administrativos), el TFN también debería estar facultado para decretar una medida con esos mismos efectos.

La Dirección General de Aduanas (DGA) había intimado al contribuyente a restituir ciertos importes recibidos en virtud de regímenes de estímulo a la exportación, acto que el contribuyente impugnó mediante un recurso administrativo.

A raíz de ello, el contribuyente había solicitado a la justicia contencioso administrativa de primera instancia una medida cautelar para que la DGA se abstuviera de llevar a cabo actos de ejecución hasta que su recurso fuese resuelto. Estos actos de ejecución consisten en la suspensión del libramiento de mercadería, su embargo o la suspensión del contribuyente en el registro de importadores y exportadores.

Apelada la decisión del juzgado de primera instancia que había rechazado la medida cautelar, la Cámara entendió que era el TFN quien debía expedirse sobre la procedencia de la medida cautelar. En una instancia posterior, la Cámara podrá revisar –por vía de apelación– la decisión del TFN, sea que otorgue o deniegue la medida cautelar solicitada.

c) Planteamiento de excepciones previas

Según Couture²², “este es el medio legal para denunciar al juez la falta de presupuestos necesarios para que el juicio tenga la existencia jurídica y validez formal”.

“Existe una doble distinción de las excepciones entre dilatorias y perentorias. Las dilatorias son aquellas que en caso de prosperar, excluyen temporariamente un pronunciamiento sobre el derecho del acto, de manera que solo hacen perder a la pretensión su eficacia actual, y no impiden que esta se vuelva a proponer una vez obviados los defectos de que adolecía (por caso, incompetencia, falta de personería, litispendencia y defecto legal). Las perentorias, en cambio, de prosperar, excluyen definitivamente el derecho invocado por el actor (por ejemplo, falta de legitimación, prescripción y nulidad)”.

Conforme a la clasificación efectuada por la Dra. García Vizcaíno²³, estos son los tipos de excepciones dilatorias:

- a) Incompetencia.
- b) Falta de personería.
- c) Litispendencia.
- d) Defecto legal.
- e) Nulidad (esta excepción es dilatoria cuando la nulidad no es absoluta e insanable. Caso contrario, la excepción de nulidad es perentoria).

Asimismo, las excepciones perentorias, siguiendo la clasificación de la Dra. García Vizcaíno, son estas:

- a) Falta de legitimación en el accionante o la accionada.
- b) Cosa juzgada.
- c) Prescripción.
- d) Nulidad (como excepción perentoria es procedente en los casos en que los vicios no pueden ser subsanados en etapas jurisdiccionales posteriores, deviniendo la nulidad en absoluta e insanable).

d) Apertura de la causa a prueba

Una vez que el Fisco Nacional conteste el recurso o sean resueltas las excepciones previas indicadas por las partes, el vocal instructor debe pronunciarse sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas, proveyéndolas en su caso y fijando un término para su producción, que no puede exceder de 60 días. El vocal podría ampliar ese plazo a pedido de cualquiera de las partes por hasta 30 días, en tanto que si mediare acuerdo de ambos litigantes, el plazo podría llegar a no exceder el término de 45 días.

De no haberse propuesto ninguna diligencia probatoria o rechazada esta, el instructor elevará los autos a conocimiento de la Sala respectiva para su ulterior pronunciamiento.

Las resoluciones sobre las pruebas solo pueden ser objeto de recursos de reposición.

La ley autoriza a producir todo tipo de prueba ante el Tribunal, para asegurar que cualquier arbitrariedad de la AFIP en la etapa anterior pueda ser superada. Se incluyen entre ellas los informes (artículo 175, LPT), la prueba documental, la testimonial y pericial.

e) Alegatos

Vencido el término de prueba, o diligenciadas las medidas de mejor proveer ordenadas, o transcurridos 180 días del auto que las ordena (prorrogables por igual plazo por única vez), el vocal instructor declarará su clausura y elevará dentro de los 10 días los autos a la Sala, la que de inmediato las pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos.

²² Couture, Eduardo, *Fundamentos del derecho procesal civil*, Buenos Aires, Depalma, 1958.

²³ García Vizcaíno, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot.

De esta manera se le da la oportunidad a cada parte de valorar las pruebas para convencer al juzgador sobre la veracidad de los hechos alegados.

La audiencia para la vista de la causa, en la actualidad, no es utilizada; el alegato debe ser escrito. El término para su presentación es de 10 días para ambos litigantes, entregando la Secretaría General el expediente a las partes, por 4 días. La entrega de los expedientes comprende, además, la de los antecedentes administrativos y toda otra actuación agregada.

El alegato está limitado a las pruebas producidas, es decir, las partes no pueden argumentar sobre elementos que no hubieran sido ofrecidos como prueba ni incorporados a la causa en la forma y oportunidad establecida por ley procesal.

f) Medidas para mejor proveer

“Una de las atribuciones del Tribunal es aquella que establece que hasta el momento de dictar sentencia, puede disponer medidas probatorias que favorezcan el esclarecimiento de los hechos sobre los que trata la controversia”²⁴.

Comprende cualquier tipo de diligencia²⁵, incluso la pericial, que será practicada por funcionarios de la AFIP bajo la exclusiva dependencia del Tribunal.

Producida la prueba ordenada como medida para mejor proveer, el Tribunal debe correr traslado a las partes, las que podrán hacer las aclaraciones e impugnaciones que estimen pertinentes. No obstante esta atribución del Tribunal, este no puede subsanar la omisión o negligencia de una de las partes en el ofrecimiento y producción de la prueba. De lo contrario, el organismo perdería su imparcialidad.

g) Sentencia del Tribunal

El vocal instructor eleva los autos a consideración de la Sala respectiva para que esta los pase a sentencia. El mismo paso sigue la Sala una vez vencido el plazo para alegar por escrito o habiéndose celebrado la audiencia para la vista de la causa.

La elevación de la causa a la Sala respectiva deberá efectuarse dentro de los 10 días de haber concluido las etapas señaladas anteriormente.

La Sala efectuará el llamado de autos dentro de los 5 o 10 días, desde que estos hayan sido elevados por el vocal instructor o de haber quedado en estado de dictar sentencia, según se trate de los casos previstos en los artículos 171 y 172 o 176, respectivamente, computándose los términos establecidos por el artículo 188, LPT, a partir de quedar firme el llamado (transcurridos 3 días de su notificación).

El Tribunal Fiscal, por ser un órgano colegiado, puede dictar sentencia impersonalmente o mediante la forma de votos personales, adoptándose la resolución por mayoría de sus miembros.

La ley 11.683 establece en su artículo 188 que a partir del llamamiento de autos a sentencia, esta debe dictarse dentro de los 15 días (caso de resolver cuestiones como de previo y especial pronunciamiento), y de 30 o 60 días, respectivamente, si se tratara de sentencias definitivas sin o con producción de prueba. El plazo se podría ampliar en 30 días si se hubieran ordenado medidas para mejor proveer (artículo 177, LPT).

Existen nuevos plazos de la mano del decreto 633/03, para la resolución de causas radicadas ante el TFN. Para el caso de causas que se encuentren elevadas a Sala, cuando se trate de cuestiones previas o en aquellos casos en que exista pacífica y reiterada jurisprudencia, la sentencia deberá dictarse dentro de los 3 meses. En los demás casos, el plazo es de 6 meses. Si ya se hubiera dictado autos a sentencia rigen los plazos previstos en el citado artículo 188²⁶.

²⁴ Celdeiro, Ernesto C., *Procedimiento Fiscal: explicado y comentado*, Buenos Aires, Errepar, 2010.

²⁵ Artículos 176, LPT, y 1155, CA.

²⁶ Celdeiro, Ernesto C., *Procedimiento Fiscal: explicado y comentado*, Buenos Aires, Errepar, 2010.

Al tener el Tribunal control jurisdiccional pleno sobre los actos de la AFIP, este a través de su sentencia puede confirmar las resoluciones, revocarlas totalmente o parcialmente o anularlas a pedido de parte o de oficio.

Las decisiones del Tribunal tienen restricción jurisdiccional, como ser el pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y sus reglamentaciones, salvo existencia de un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, caso en el cual podrá seguir dicho pronunciamiento²⁷.

La LPT, en su artículo 186, autoriza al Tribunal a declarar que la interpretación ministerial o administrativa volcada en el acto administrativo impugnado no se ajusta a la ley interpretada, comunicando tal decisión al organismo de superintendencia competente.

Las costas del juicio deberán ser pagadas por la parte vencida, correspondiéndole el pago de costas y gastos causídicos de la parte contraria, aun cuando esta no lo hubiera solicitado. La Sala podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello. El ingreso de las costas está regido por el artículo 86 del decreto reglamentario de la LPT.

RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TFN

Se aborda el mencionado recurso administrativo frente al Tribunal Fiscal de la Nación, analizando sus principales características.

A. Concepto

En materia aduanera no se prevé el recurso de reconsideración. El Código Aduanero eliminó dicho paso previo para la procedencia de la demanda contenciosa en sede judicial.

En algunos casos, tales como los de repeticiones e infracciones, el interesado puede optar, en forma excluyente, por la demanda contenciosa ante el juez competente o el recurso de apelación ante el TFN²⁸.

El artículo 1134 del CA dispone que el recurso de apelación tiene efecto suspensivo. Asimismo, conforme lo preceptúa el artículo 1135 de dicho cuerpo legal, el efecto suspensivo del recurso interpuesto contra actos que aplicaren prohibiciones no implicará autorización para el libramiento de la mercadería en cuestión.

Otra circunstancia se puede dar en el caso de que, eligiendo la vía del apartado a) del artículo 1132 del CA, el TFN se declare incompetente, lo que correspondería el archivo de las actuaciones, sin más trámite, ya que al haber sido elegida una de las vías procesales, ha precluido la otra.

B. Procedencia

Según lo dispuesto por el artículo 1132 del CA, podrá interponerse el Recurso de Apelación ante el TFN en los siguientes supuestos:

- 1) en los procedimientos de impugnación, con excepción del contemplado en el inciso f) del artículo 1053²⁹;
- 2) en los procedimientos para las infracciones, y
- 3) en los procedimientos de repetición.

²⁷ Artículo 185, LPT.

²⁸ Artículo 1132, apartado 1, CA.

²⁹ Artículo 1053, CA: "Tramitarán por el procedimiento reglado en este capítulo las impugnaciones que se formularen contra los actos por los cuales: ...f) se resolvieren cuestiones que pudieran afectar derechos o intereses legítimos de los administrados que no estuvieren contemplados en otros procedimientos".

C. Características

Las principales características del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, según varios autores, son:

a) Optativo y excluyente

Se refiere a que una vez optado por alguno de los recursos no se puede hacer uso del otro.

b) Suspende la ejecutoriedad de la decisión

La interposición de dicho recurso tiene la virtud de suspender la eficacia del acto administrativo recurrido, paralizándose los efectos ejecutorios de la decisión hasta el dictado de la sentencia por parte del TFN, cuando en ella se liquida el tributo y los accesorios. Dicho efecto suspensivo ha sido previsto expresamente en la hipótesis de este recurso (artículo 1134, CA).

Cabe advertir que la apelación ante el Tribunal Fiscal en el procedimiento de impugnación contra los actos previstos en el inciso a) mantiene el efecto suspensivo contemplado en el artículo 1134 del CA, pero no así en los supuestos de los incisos b) y e), que solo tienen efecto devolutivo, conforme a la modificación introducida al artículo 1058 por la ley 25.986.

c) Interposición en plazo perentorio de 15 días hábiles

El artículo 19 del Reglamento Interno del Tribunal Fiscal especifica el contenido del escrito de interposición del recurso, el que debe ser acompañado de diversa documentación conforme lo señala el artículo 20 de dicho Reglamento.

En caso de que el recurso fuera manifiestamente improcedente a la competencia del Tribunal, será rechazado *in limine* por resolución fundada (artículo 24, RITF) o, en su defecto, el Tribunal podrá intimar al presentante a subsanar los defectos formales que contenga su presentación bajo apercibimiento de tenerlo por no presentado (artículo 23, RITF).

La interposición del recurso debe efectuarse en un término de 15 días hábiles administrativos, contados desde el día siguiente al de la notificación del acto recurrido (artículos 1006, 1007 y 1133, CA). El plazo es improrrogable.

RECURSO DE AMPARO (artículos 182, LPT, y 1160, CA)

Este recurso tiene por objetivo agilizar los trámites pendientes y evitar que ciertas facultades discrecionales de los organismos recaudadores puedan ser ejercidos arbitrariamente. Solo resulta procedente ante la inactividad de los organismos.

Según Celdeiro, “cuando una persona individual o colectiva, es perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por la demora excesiva de empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la AFIP, puede interponer un Recurso de Amparo ante el TFN”.

Para su procedencia se debe verificar:

- la existencia de demora en la realización de un trámite o diligencia a cargo de empleados del Organismo Recaudador;
- que la demora sea excesiva;
- que la misma provoque un perjuicio o perturbación en el ejercicio de una actividad o derecho;
- haber interpuesto previamente el pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y haber transcurrido un plazo de 15 días sin que se hubiere resuelto su trámite.

El TFN puede solicitar al funcionario a cargo que, dentro de breve plazo, informe sobre las causas de la demora y forma de hacerla cesar.

Contestado el requerimiento o transcurrido el plazo para realizarlo, el Tribunal podrá garantizar el ejercicio del derecho del recurrente, ordenando la realización del trámite o liberando de él al particular.

El vocal instructor debe sustanciar los trámites previstos dentro de los 3 días de recibido los autos. Una vez cumplidos, elevará la causa a la Sala, la que dictará las medidas para mejor proveer que considere oportunas dentro de las 48 horas.

Las resoluciones serán dictadas prescindiendo del llamamiento de autos y dentro de los 5 días de haber sido elevados los autos.

Las sentencias son apelables ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, dentro de los 5 (cinco) días. El recurso fundado se interpone por escrito, trasladándose a la otra parte por 5 (cinco) días, haya o no contestación, el TFN eleva el expediente a la Cámara, sin más sustanciación, dentro de las 48 horas siguientes.

Este recurso no incursiona en el fondo de la cuestión en la que subyace una determinada petición, solo autoriza a que solicite una orden para que se expida.

En caso de que durante el trámite de amparo, el Organismo Recaudador emita el acto requerido por el particular, se entiende que el recurso tuvo éxito. Puede entonces el Tribunal imponer las costas al Fisco por haber puesto al particular en la necesidad de requerir el amparo del TFN.

RECURSO DE ACLARATORIA (ARTÍCULO 1170, CA)

Este recurso se interpone ante el TFN como resultado de una sentencia previa, una vez notificada. Mediante esta vía impugnativa se solicita que se aclaren ciertos conceptos oscuros, se subsanen errores materiales o se resuelvan puntos incluidos en litigio y omitidos en la sentencia. Con respecto a los plazos, el recurso debe interponerse dentro de los 5 (cinco) días hábiles de dictada la sentencia previa, ante la misma Sala que dictó la sentencia recurrida.

A continuación, la Sala dictará la correspondiente resolución dentro de los 8 (ocho) días siguientes de interpuesto el recurso, sin sustanciación. La interposición de este recurso no interrumpe ni suspende el plazo para apelar³⁰.

El Recurso de Aclaratoria no procede cuando lo que se intenta es la modificación de algún aspecto sustancial de la decisión, limitándose exclusivamente su utilización a las cuestiones señaladas en el primer párrafo.

POSIBLES ALTERNATIVAS DE MEJORA EN ORDEN A LA AGILIZACIÓN DE TRÁMITES

En la actualidad, los contribuyentes que deseen presentar un reclamo por algún ajuste impositivo o multa aplicada tienen la posibilidad de hacerlo tanto en la Justicia como en el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN). Ambas instancias tienen por objeto resolver los inconvenientes que pueden surgir entre los administrados y el organismo de recaudación, aunque los diferencian sus raíces: mientras una es judicial, la otra es administrativa.

Es por esta razón que no todos los temas pueden ser resueltos por el TFN, tal es el caso de los reclamos que surgen con el objeto de reclamar la inconstitucionalidad de una ley.

Además, lo diferencia otra cuestión que es fundamental: mientras que la Justicia tiene sedes en todas las provincias, el Tribunal –si bien acepta reclamos de todas las jurisdicciones– solo posee una en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Es dable mencionar que el 80% de las causas iniciadas en la sede administrativa provienen del interior del país.

³⁰ Cfr. artículo 64, RP del TFN.

La centralización genera una gran demora en la resolución de las controversias suscitadas entre la AFIP y los obligados, la cual se ha traducido en un sensible atraso en la recaudación fiscal y en falta de certeza para los contribuyentes. Actualmente, se demora en demasía por la gran acumulación de causas en la sede única de la Capital.

Una posible alternativa para agilizar la tramitación de los expedientes ante el Tribunal, sería incorporar más sedes en distintos puntos del país con el objetivo de mejorar el sistema para solucionar los conflictos generados entre el contribuyente y la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), otorgándole al contribuyente la facultad de optar por interponer sus recursos y demandas en la delegación que corresponda a su domicilio, o bien en la sede de la Capital Federal.

El objetivo es buscar una descentralización y lograr optimizar los tiempos para que se resuelvan los conflictos entre el obligado y la autoridad impositiva. Para ambas partes de la relación jurídica tributaria, resulta muy perjudicial la demora que se deriva de la actual centralización del Tribunal Fiscal de la Nación. Además de lograr una mayor agilidad en la obtención de una solución administrativa, ello importaría una mayor recaudación por parte del Estado. Asimismo, la implementación de esta innovación fortalecerá los derechos y garantías de los contribuyentes.

Es importante destacar que el planteo de una reforma legislativa de estas características busca favorecer los canales para la resolución de problemas en sede administrativa. Además, esta cuestión plantea un desafío para el Poder Legislativo, que debería exponer cómo se afrontaría el gasto público resultante de dicha propuesta, siendo la principal cuestión a solucionar el hecho de que el Estado –representado a través del Fisco– debe garantizar, por el poder de imperio que enviste, el derecho de defensa. Lo cual, actualmente, por esta centralización de la Justicia, muchas veces parece una cuestión imposible.

Por ello, y teniendo en cuenta que nuestro país nunca ha contado con una delegación en el interior, el Dr. Pedro Pagani –en su período presidencial– propuso el establecimiento de una sede fija en la provincia de Córdoba, pero lamentablemente esta idea nunca se perfeccionó.

Por otra parte, en el año 2012 se presentó un proyecto para la creación de seis nuevas sedes del Tribunal Fiscal. Conocido el proyecto, los especialistas han alentado el éxito de dicha propuesta. No obstante, la doctrina continúa augurando una inmediata materialización, a fin de asegurar la pronta justicia sin sacrificar el principio de inmediación.

Sin embargo, es importante señalar que la carga administrativa también se podría solucionar con la asignación de mayores recursos y en forma adecuada, independientemente del lugar físico donde se presenten las causas. El Presupuesto elaborado por el Ministerio de Hacienda y Finanzas para 2017 prevé un fuerte recorte en gastos de personal del Tribunal Fiscal de la Nación, lo que podría tener un impacto considerable en el desenvolvimiento del organismo, perjudicando por igual a los contribuyentes y la recaudación fiscal.

Cuanto menos recursos humanos y materiales se asignen al Tribunal, mayores serán las demoras en resolver las causas. Diariamente ingresan muchos más expedientes de los que un vocal puede resolver en un día, con lo que ninguna causa termina antes de los cinco años, y no es por falta de voluntad de los funcionarios, sino por la terrible carencia de recursos. Una realidad que perjudica a todos, porque el contribuyente tiene derecho a un proceso sin indebidas dilaciones, y el Fisco a cobrar sus créditos cuando la sentencia es favorable a sus pretensiones.

Otra alternativa a considerarse para mejorar la agilización de trámites es que el Tribunal pueda volver a su espíritu inicial recuperando una de sus características fundacionales que es la oralidad en el proceso. Esta se encuentra como alternativa disponible en el texto actual pero acorralada frente a las infrecuentes audiencias para la vista de causa (artículo 176, ley 11.683), ya que la audiencia de instrucción (artículo 163, ley 11.683) prácticamente se limita a la testimonial. Un proceso oral actuado, con una oralidad atemperada por su limitación a uno o dos actos, en este último supuesto cuando hay prueba sobre el fondo, acentuará la inmediación que era otra de las características salientes del Tribunal Fiscal.

Por otra parte, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa de México ha establecido un “Sistema de Justicia en Línea”. Consiste en un sistema informático establecido por el Tribunal a efectos de registrar, controlar, procesar, almacenar, difundir, transmitir, gestionar, administrar y notificar el procedimiento contencioso-administrativo que se sustancie ante el Tribunal, el cual provee el ingreso al Sistema a través de su portal disponible en Internet, para lo cual los usuarios deben contar con todo el equipo y programas necesarios para establecer dicha conexión.

De similares características es el procedimiento adoptado por Perú, donde el Tribunal Fiscal es un órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas que depende administrativamente del Ministro, con autonomía en el ejercicio de sus funciones específicas y tiene por misión resolver oportunamente las controversias tributarias que surjan entre la administración y los contribuyentes, interpretando y aplicando la ley, fijando criterios jurisprudenciales uniformes y proponiendo normas que contribuyan con el desarrollo del Sistema Tributario. El Tribunal cuenta con un sistema electrónico de notificaciones y de consulta sobre el estado de expedientes, lo que ha logrado mayor celeridad y en consecuencia menor dispendio jurisdiccional en las tramitaciones de las causas.

CONCLUSIÓN

El fortalecimiento de la fiscalización y el control de la actividad recaudadora del Estado, requieren no solo una administración eficaz y eficiente en las áreas a cuyo cargo está dicha recaudación, sino también la mayor celeridad posible en la resolución de todas las cuestiones dudosas y litigiosas, a fin de eliminar las incertidumbres que dan lugar a las situaciones pendientes.

Para el cumplimiento eficiente y eficaz de la misión del Organismo, resulta necesaria la creación de condiciones adecuadas para cubrir las demandas de justicia e información de la población, como así también la pronta dilucidación de las causas provenientes de la actividad fiscalizadora de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que se ha incrementado sustancialmente en los últimos años.

No podemos dejar de remarcar que el Tribunal, desde su creación, fue concebido como una instancia jurisdiccional ubicada dentro de la órbita del Poder Ejecutivo, con independencia de la administración fiscal, con el objetivo de evitar la aplicación del *solve et repete* brindándole al administrado una herramienta para compeler las posibles medidas ilegítimas que pudiera dictar la administración pública tributaria y aduanera. Además, gozando la apelación ante dicho Tribunal del efecto suspensivo, propicia un eficiente control de legitimidad de los actos dictados por la administración.

Respecto de la tasa sobre las actuaciones ante el Tribunal, la ley 25.964 la fijó en el 2,5% sobre el importe total cuestionado, lo que la convierte en altamente onerosa para los que litigan. Actualmente lo recaudado se destina a Rentas Generales³¹ cuando en realidad, al tratarse de una tasa, debiera ser afectado al mejoramiento de la prestación del servicio satisfaciendo plenamente las necesidades del funcionamiento del Tribunal con el fin de que los contribuyentes obtengan un servicio jurisdiccional idóneo.

Consecuentemente, debido al desvío de lo recaudado, que debiera tener como destino la actividad que constituye el presupuesto de la obligación de abonar la tasa, las necesidades presupuestarias del Tribunal Fiscal son desatendidas notoriamente, lo que afecta en forma directa la percepción de las rentas públicas.

El Tribunal Fiscal se caracterizó siempre por la alta especialidad y diligencia de sus jueces en la tramitación de las causas. Sin embargo, en varias ocasiones que se prolongaron más de lo debido en el tiempo, originadas en vacancias de vocalías por renunciaciones de sus titulares no cubiertas con la celeridad debida, se producen sensibles demoras en la resolución de las cau-

31 Artículo 14 de la ley 22.610 y artículo 12 de la ley 25.964.

sas pues se abarrota, con las de las vocalías vacantes, a otros vocales que subrogan la titularidad de las mismas. Por otra parte, el número de expedientes en trámite sobrepasa en varias oportunidades la capacidad de resolverlos en los plazos debidos por las vocalías existentes. Es de esperar que, luego del concurso convocado, se cubran con la mayor celeridad posible, las vacantes de diez vocales, lo que sobre un total de veintiuno constituye un vacío significativo.

Por otra parte, si bien el artículo 145 de la LPT prevé el establecimiento de delegaciones fijas o móviles en el interior del país, estas nunca fueron implementadas. Esto reviste una importancia capital para el fortalecimiento de los derechos y garantías de los contribuyentes; ya que si bien en la actualidad se encuentra previsto la presentación de recursos y demandas en las dependencias de AFIP correspondientes al domicilio fiscal de los contribuyentes del interior del país (cfr. artículo 81, DR LPT), todo trámite posterior se desarrolla en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, lo que atenta contra el principio de inmediación y contra el acceso al Tribunal por parte de aquellos pequeños y hasta medianos contribuyentes, que no cuentan con los recursos ni con el asesoramiento adecuado, para tramitar una causa lejos de su domicilio.

Por lo expuesto, resulta vulnerado el derecho al plazo razonable, el que ha sido consagrado tanto en el Sistema Universal como en el Sistema Interamericano y Europeo a través de numerosos instrumentos internacionales, a saber: la Declaración Universal de los Derechos Humanos, la Declaración Americana de Derechos Humanos, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP).

La irrazonable dilación de un procedimiento, ya sea judicial, jurisdiccional o administrativo, resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el artículo 18 de la Constitución Nacional y por el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. En efecto, el “plazo razonable” de duración del proceso al que se alude en el inciso 1 del artículo 8 del referido plexo convencional constituye una garantía exigible en toda clase de procesos, por lo que no corresponde circunscribirla exclusivamente a la materia penal ordinaria, sino que su plena aplicación debe extenderse a las extra penales (civiles, laborales, fiscales o de cualquier otro carácter como la infraccional aduanera), de acuerdo con lo establecido expresamente en la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos del 31/1/01³².

Es primordial que el Tribunal Fiscal de la Nación, atento a ser el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, pueda garantizar en todo momento una tutela jurisdiccional plena y efectiva, fijando plazos razonables para la duración de los procedimientos aduaneros ante su sede y las consecuencias por falta de su cumplimiento.

De los postulados de la ley 22.415, como así también de la ley 11.683, no surge la existencia de un plazo legal a los fines de la tramitación del proceso ante el Tribunal Fiscal. Ante la ausencia normativa debiera regir la doctrina del “plazo judicial”, que fue establecida por la Corte Suprema en Fallos: 319:1840³³, dejando a salvo que la gravedad de los hechos involucrados en dicho precedente no guardan relación con la materia aduanera pero la doctrina allí establecida puede extenderse a otros supuestos procedimentales sirviendo de guía para la fijación de un plazo razonable teniendo en consideración las circunstancias del caso concreto y valorado en relación con las pautas establecidas en la legislación procedimental tributaria aduanera.

Consecuentemente, habida cuenta de la sobrecarga de trabajo generada en dicha sede jurisdiccional por el cúmulo de expedientes y la carencia de una estructura de personal de planta adecuada para brindar adecuadamente el servicio de justicia, correspondería asentar como doctrina que en la generalidad de los casos el plazo máximo de tramitación jurisdiccional no debería exceder los cinco años contados a partir de la interposición del recurso ante el Tribunal Fiscal.

La necesidad de gestar juicios rápidos, eficientes y especializados es un requerimiento sustancial ligado con los condicionamientos de un proceso recaudatorio efectivo y una obligación

32 Caso del Tribunal Constitucional del Perú, “Aguirre Roca, Rey Terry y Revoredo Marsano vs. Perú”, consid. 66 y ss., en especial consid. 69.

33 “Bramajo”.

del Estado tendiente a procurar el respeto de ese derecho consagrado especialmente en el artículo 25, punto 2), de la Convención Americana de Derechos Humanos.

El contribuyente tiene el deber jurídico de pagar sus impuestos y a su vez, el Fisco tiene el derecho-deber de percibirlos y exigir su cobro; una duración irrazonable del proceso perjudica gravemente los intereses de las partes intervinientes.

Como contribuyentes debemos bregar por el constante prestigio del Tribunal Fiscal de la Nación, ya que no podemos desconocer el rol fundamental e importante que ha realizado este Tribunal en materia de tutela jurisdiccional efectiva, garantizando la búsqueda de la realidad material de los hechos.

Además, debemos aunar esfuerzos para que el Tribunal extienda su competencia a aquellos casos en donde se presentan situaciones controvertidas para garantizar aún más a las partes el debido proceso, el derecho de propiedad y el principio de reserva de ley, que con rango de garantías protege la Constitución Nacional, en nuestro Estado de Derecho.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Código Aduanero Argentino.
- Ley de Procedimiento Fiscal, 11.683.
- Reglamento de Procedimiento del TFN.
- Ley de Tasa de Actuación, 25.964.
- Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.
- Couture, Eduardo, *Fundamentos del derecho procesal civil*, Buenos Aires, Depalma, 1958.
- Abarca, Alfredo E., “La necesidad de actualizar el Tribunal Fiscal de la Nación”, Revista Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero, N° 235, 15/4/13.
- AAEF, *Tribunal Fiscal de la Nación: 40 años*.
- AAEF, *VI Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*, Errepar.
- García Vizcaíno, Catalina, *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores. En homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación*, Abeledo Perrot.
- García Vizcaíno, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot.
- *Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación*, Vol. II, Edicon Fondo Editorial, Consejo CPCECABA.
- Lobera, Elizabeth R., *Procedimiento tributario ante TFN*, Errepar.
- Varela, Pablo Sergio, “Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación”, en Altamirano, Alejandro, *El procedimiento tributario*, Ábaco, Buenos Aires, 2003.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, *Procedimiento Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 2001.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, 9ª ed., Lexis Nexis, 2006.
- Celdeiro, Ernesto C., *Procedimiento Fiscal: explicado y comentado*, Buenos Aires, Errepar, 2010.
- Gadea, María de los Ángeles; Marmillón, Viviana y Pontiggia, Viviana, *Tribunal Fiscal de la Nación*, Errepar, Buenos Aires, 2001.
- Tarsitano, Alberto, “El Tribunal Fiscal de la Nación. Origen, naturaleza y características del contencioso tributario en sede administrativa”, en Gadea, María de los Ángeles; Marmillón, Viviana y Pontiggia, Viviana, *Tribunal Fiscal de la Nación*, Errepar, Buenos Aires, 2001.

JURISPRUDENCIA

- “Tabacalera Sarandí SA”, TFN, Sala D, 24/9/09, Erreius Online.
- “Viña, Leonardo Hugo”, CNACAF, Sala III, 24/2/06.
- “Firestone de la Argentina SA”, CSJN, 11/12/90.
- “Elena Fernández Arias y otros c/José Poggio s/Sucesión”, CSJN, 19/9/60, Fallos: 247:646.
- “Demprow SA”, TFN, Sala D, 2/7/09.
- “Nidera SA c/Estado Nacional - Dirección General de Aduanas s/Medida cautelar autónoma”, CNACAF, Sala I, 4/3/08.
- “Aguirre Roca, Rey Terry y Revoredo Marsano vs. Perú”, Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso del Tribunal Constitucional del Perú, 31/1/01.
- “Bramajo, Hernán Javier s/Incidente de excarcelación”, CSJN, causa 44.891, sentencia del 12/9/96.

REFLEXIONES RESPECTO DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD

*Natalia Elizabet Vimer Benítez
Florencia Natalia Yebra
Ricardo Pérez Orue*

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el artículo 1164 del Código Aduanero por el cual se veda al Tribunal Fiscal de la Nación el ejercicio del control de constitucionalidad, a fin de determinar posibles adecuaciones a la norma. A partir de la concepción de la división de poderes para evitar su concentración en una sola persona y el examen de las distintas posturas respecto de la naturaleza de las funciones estatales, se efectuará una reseña del Tribunal Fiscal de la Nación, su naturaleza y competencia para el ejercicio de funciones jurisdiccionales. Seguidamente se esbozará una breve referencia, doctrinaria y jurisprudencial, del control de constitucionalidad y de convencionalidad en el régimen argentino para determinar –finalmente– si el artículo 1164 encuentra armonía con todo el plexo normativo o bien, debe ser modificado conforme a este último.

II. EL PRINCIPIO DE DIVISIÓN DE PODERES O SEPARACIÓN DE FUNCIONES

“Toda sociedad que no asegura la garantía de los derechos ni determina la separación de poderes, no tiene Constitución”¹

Según cómo entendamos la República y la división de poderes, así entenderemos luego la posibilidad de que los órganos administrativos puedan ejercer el control de constitucionalidad y convencionalidad. Así pues, la conocida *división de poderes*, concebida por Montesquieu,

1 Artículo 16 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.

resultó un instrumento decisivo para evitar la concentración de todo el poder estatal en una sola persona².

A partir del concepto de que el poder es uno solo –el poder estatal–, y a fin de racionalizarlo para evitar su concentración en un solo órgano y garantizar los derechos de las personas, esta conocida “división de poderes”, en realidad debe ser entendida como una *división de funciones*³.

En otras palabras, el poder estatal es ejercido a través de distintas funciones, en principio, por tres órganos que conocemos como Legislativo, Ejecutivo y Judicial⁴.

Ahora bien, estas funciones asignadas a cada uno de estos órganos ¿se encuentran bien diferenciadas? La realidad nos indica todo lo contrario y ello ha sido tratado por la doctrina a través de la adopción de distintos criterios.

Sin pretender explayarnos mucho con respecto a todas las posturas, en términos generales, parte de la doctrina considera que cada órgano debe ejercer una función específica (legislar, ejecutar y juzgar) y no puede invadir la función del otro, “*cada poder es soberano de su esfera*”⁵. Partiendo de esta teoría, se identifica la función con el sujeto, debiendo el órgano legislativo ejercer exclusivamente funciones legislativas; el órgano judicial, funciones judiciales y el órgano ejecutivo, funciones administrativas.

Por otro lado, ya con un criterio objetivo, otra postura sostiene que la función debe ser calificada según su contenido, sin tener en cuenta el órgano que la ejerce. De esta manera, cada órgano puede ejercer distintas funciones sin perjuicio, claro está, de considerar que cada uno ejerce una función por excelencia.

Tal es el caso del Ejecutivo que ejerce mayormente funciones administrativas y además, otras de contenido materialmente legislativo –a través del dictado de reglamentos de necesidad y urgencia– y jurisdiccional, mediante –por ejemplo– los tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal de la Nación.

Por su parte, Balbín sostiene que se debe romper con el concepto erróneo y superficial de que cada poder solo ejerce su función estatal propia e inseparable de sí mismo en virtud de su carácter o contenido material. A su entender, el principio básico no es el de división de poderes –en los términos en que fue interpretado originariamente y en un plano teórico– y tampoco el de separación de funciones; porque en la realidad, *existen tres poderes claramente diferenciados con funciones evidentemente entremezcladas pero aun así con límites y matices*⁶.

Otros autores, por su parte, luego de considerar que ambas posturas –subjetiva y objetiva– resultan insuficientes para definir el concepto de funciones y distinción de órganos, proponen un criterio mixto.

2 Anteriormente, Hobbes, Rousseau y J. Locke habían efectuado importantes aportes en relación al poder soberano y sus limitaciones.

3 En este sentido Gordillo expresa: “*Precisando el lenguaje se habla ya más de separación de funciones, antes que separación de poderes ya que el poder es uno solo, pero se mantiene el principio de que ella tiene por finalidad coordinar el ejercicio del poder público y evitar que pueda ser fuente de despotismo o arbitrariedad*” Respecto a la mención de órganos y no poderes dijo: “*...por tradición, se sigue llamando poderes a los tres órganos básicos del Estado*”, Gordillo, Agustín, Capítulo IX, Las Funciones del Poder. En igual sentido, Marienhoff, Miguel e Ivanega, Miriam Mabel.

4 Sin entrar en un extenso análisis, se debe recordar que además de los tres clásicos órganos del Estado (PE, PL y PJ), que conforman la persona jurídica “Estado Nacional”, existen otros organismos con personalidad jurídica propia y características particulares insertos dentro de la organización del Estado, como por ejemplo, los entes descentralizados.

5 Gordillo, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, T. 1, Parte general, Capítulo IX, Las Funciones del Poder, IX - 2.

6 Balbín, Carlos F., *Curso de Derecho Administrativo*, T. I, 1ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2008, págs., 24 y ss.

III. LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Acorde con el criterio objetivo mentado en el título anterior respecto de la naturaleza de las funciones, la función jurisdiccional⁷ puede ser definida como la actividad que decide controversias con fuerza de verdad legal.

En ese sentido, los órganos u organismos⁸ de la Administración Pública pueden ejercer funciones jurisdiccionales. Esta afirmación no es adoptada unánimemente por la doctrina, ya que la posición dependerá del criterio que se adopte para definir las funciones del Estado.

Ello así, para un sector de la doctrina, la asignación de funciones jurisdiccionales es exclusiva del Poder Judicial⁹. La actividad de la Administración que algunos consideran como jurisdiccional, no es más que pura actividad administrativa, en razón del régimen jurídico que se le aplica y la falta de independencia de dichos órganos.

Como lo expresa Comadira, este sector ha sostenido que *“el control judicial de la actividad administrativa pretendidamente jurisdiccional no es más que un supuesto simple y puro de control judicial de la común actividad administrativa”*¹⁰.

Marienhoff plantea dos aspectos en relación con la función jurisdiccional; refiriéndose al órgano, dice que la “Administración jurisdiccional” es aquella que *decide las cuestiones*, y en relación con la “potestad jurisdiccional”, en sentido estricto, afirma que es “el poder de la Administración de decidir en un caso concreto lo que es derecho según la legislación vigente”. Afirma que en estos casos, no se da un planteamiento de contienda jurídica entre la Administración y el particular, sino una simple reclamación de este.

Gordillo sostiene que si bien la función que cumple el Poder Ejecutivo es semejante —materialmente— a la jurisdiccional, no tiene igual régimen jurídico que este en cuanto a que la decisión puede ser definitiva y, fundamentalmente, producida por un órgano imparcial e independiente¹¹.

A esta altura, corresponde destacar aquellos organismos que, sin integrar la Administración activa, han sido constituidos como verdaderos tribunales administrativos con facultades jurisdiccionales, personalidad jurídica propia y cierto grado de autonomía del Poder Ejecutivo al no contar con una relación de subordinación, característica propia de la relación de jerarquía. Como se detallará más adelante, ello se observa aun más, en el caso del Tribunal Fiscal de la Nación donde la independencia e imparcialidad de sus integrantes y la especialidad de la materia que le compete hacen de él un verdadero órgano con funciones jurisdiccionales.

Así las cosas, Marienhoff recuerda que además del acto administrativo con contenido jurisdiccional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido la actuación de “cuerpos administrativos” con facultades jurisdiccionales¹².

A modo de referencia, la Corte ha sostenido en “Fernández Arias”¹³ que *“el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos... es uno de los aspectos que... atribuye fisonomía relativamente nueva al principio de división de poderes”*. A su entender, constituye un modo de responder “pragmáticamente” al premioso reclamo de los hechos que componen la realidad de este tiempo y se asienta en la idea de que una administración ágil,

7 Marienhoff prefiere dejar el concepto funciones judiciales para los jueces y el de funciones jurisdiccionales para la Administración Pública, *Tratado de Derecho Administrativo*, T. I, Teoría general, Abeledo Perrot, 5ª ed., 2ª reimpresión, Buenos Aires, 2011, págs. 81, ss. y cc.

8 Para mayor referencia respecto de la distinción entre órgano y organismo ver Barra, Rodolfo Carlos, *Tratado de derecho administrativo*, T. 2, Organización y función pública. La Iglesia, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, págs. 111 y ss.

9 Gordillo, Agustín; Díez, Manuel María.

10 Cfr. Comadira, Julio R.; Escola, Héctor J. y Comadira, Julio P., *Curso de Derecho Administrativo*, T. I, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2012, pág. 7.

11 Gordillo, Agustín, ob. cit.

12 En mención al fallo “Fernández Arias y otros c/Poggio José”, Fallos: 247:646. Marienhoff, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, T. I, Teoría general, Abeledo Perrot, 5ª ed., 2ª reimpresión, Buenos Aires, 2011, pág. 85.

13 CSJN, Fallos: 247:646.

eficaz y dotada de competencia amplia es un instrumento apto para reguardar, en determinados aspectos, fundamentalmente intereses colectivos de contenido económico y social, los que de otra manera solo podrían ser tardía o insuficientemente satisfechos.

Esta innovación traída por la Corte debe ser entendida con los alcances fijados en el caso “Ángel Estrada”¹⁴; donde se estableció que, como principio general, la atribución de facultades jurisdiccionales a órganos de la Administración Pública desconoce los derechos consagrados en el artículo 18 (defensa en juicio de la persona) y la interdicción dispuesta en el artículo 109 de la Carta Magna; los que quedan a salvo en la medida en que su independencia e imparcialidad estén aseguradas, el objetivo económico y político tenido en cuenta por el legislador para crearlos haya sido razonable, sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente, entre otros.

En relación con el Tribunal Fiscal de la Nación, la Cámara Nacional en lo Contencioso-Administrativo en oportunidad de expedirse en el caso “Biosidus SA”¹⁵ reconoció que el citado organismo administrativo ejerce funciones materialmente jurisdiccionales que le han sido legalmente acordadas.

Según lo que ya fue expresado, el Tribunal Fiscal de la Nación actúa con independencia de la Administración activa, desde el momento en que sus integrantes son asimilados a los miembros de la Cámara Contencioso-Administrativa, duran en sus cargos mientras tengan buena conducta y son removidos por un jurado especial¹⁶. Queda claro, entonces, que el Tribunal Fiscal de la Nación constituye un verdadero caso de organismo de la Administración Pública con funciones jurisdiccionales¹⁷.

Por todo lo expuesto, acorde con la división de funciones del Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones de este tipo.

Cabe destacar lo señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en ocasión de expedirse en la causa “Lociser”¹⁸, respecto del alcance del derecho de defensa del punto 1 del artículo 8 y la protección judicial del artículo 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos, como así también el criterio adoptado por la Corte IDH al respecto.

En tal sentido dijo: “...en el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el artículo 8 de la citada Convención no se encuentra limitada al Poder Judicial –en el ejercicio eminente de tal función– sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales. Ha sostenido al respecto la Corte Interamericana de Derechos Humanos que cuando la convención refiere al derecho de toda persona a ser oída por un tribunal competente para la determinación de sus derechos, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de personas. Por la razón mencionada, esa Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana”.

El “juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad a la ley”, al cual refiere el punto 1 del artículo 8 de la Convención, incluye, sin lugar a dudas, al Tribunal Fiscal de la Nación.

14 CSJN, Fallos: 328:651.

15 CNFed. Cont. Adm., Sala III, 15/4/09, “Biosidus SA c/DGA”. Sin perjuicio de lo expuesto en el fallo con respecto a la falta de competencia en relación al control de constitucionalidad.

16 Artículos 147 y 148 de la Ley de Procedimiento Fiscal 11.683 y sus modificaciones.

17 “Recopilando, se puede afirmar que acorde con la división de funciones del Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones de este tipo”, Spisso, Rodolfo R., “Facultades de la administración, del Tribunal Fiscal de la Nación y las convenciones sobre derechos humanos”, La Ley, 1/7/14. En igual sentido, Balbín, Carlos F., *Curso de Derecho Administrativo*, T. I, 1ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2008, pág. 26.

18 CSJN, Fallos: 335:1125.

IV. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

El Tribunal Fiscal de la Nación fue creado por la ley 15.265, iniciando sus actividades en abril de 1960. Actualmente, rigen su actuación las disposiciones de la ley 11.683 y el Código Aduanero (ley 22.415 y modif.).

Es un organismo jurisdiccional, creado en la órbita del Poder Ejecutivo; de carácter autárquico en el orden administrativo y financiero, lo que significa que se trata de una entidad separada, con ley, autoridades, poderes y responsabilidades propias y en la que la relación de dependencia jerárquica con el órgano central desaparece¹⁹. Por su carácter jurisdiccional, dirime las controversias que se suscitan entre la Administración Federal de Ingresos Públicos y los contribuyentes, demás responsables y sancionados, con respecto a cuestiones vinculadas con el ámbito impositivo y aduanero, excluyéndose la materia de seguridad social. De este modo, brinda remedios procesales apropiados para defender los derechos de los particulares, sin el requisito del *solve et repete* y con plena jurisdicción, por lo que está facultado para apreciar libremente los hechos y aplicar el derecho, y sus pronunciamientos pueden confirmar, revocar o modificar las decisiones administrativas.

El Tribunal tiene la facultad de ejercer jurisdicción en todo el país, y por ello, si bien su sede se encuentra en la Capital Federal, puede actuar, constituirse y sesionar en cualquier lugar de la República. Se compone de veintidós vocales, y se divide en siete Salas; cuatro con competencia en materia impositiva, integradas por dos abogados y un contador público; y tres con competencia en materia aduanera, integradas por tres abogados. Los vocales son designados por el Poder Ejecutivo Nacional, previo concurso de antecedentes para acreditar su idoneidad (tal como lo exige el artículo 16 de la Constitución Nacional) y su competencia en cuestiones impositivas o aduaneras. El Presidente del Tribunal es designado por el Poder Ejecutivo de entre los vocales que lo constituyen, y dura en sus funciones por el término de tres años, con posibilidad de ser designado nuevamente para el cargo; la Vicepresidencia es desempeñada por el vocal más antiguo de competencia distinta de la del Presidente²⁰.

El procedimiento ante el Tribunal se caracteriza por el impulso procesal de oficio, la libre investigación de la verdad, la decisión independiente de lo alegado por las partes, la obligación de estas de cooperar con el Tribunal, y la sujeción al principio de lealtad procesal; habiéndose dejado sin efecto, a raíz de reformas legislativas, la oralidad, la intermediación procesal y la organización del proceso según las características de cada caso particular.

Sin lugar a dudas, el atributo más sobresaliente es que se trata de un órgano imparcial especializado en la materia tributaria. *“En la nota de elevación del proyecto del Poder Ejecutivo, luego convertido en ley 15.265, se señalaba que dicho tribunal fue proyectado como ‘la tentativa más seria efectuada hasta el presente para ofrecer garantías efectivas en el contencioso tributario nacional, desprendiéndose, de tal manera, el Poder Ejecutivo de una parte de los poderes que le confería el anterior texto de la ley 11.683, delegando en un órgano jurisdiccional independiente la decisión final... llamado a intervenir en controversias de carácter tributario... lo cual constituye un avance considerable en la organización de un régimen eficaz de amparo para el contribuyente o responsable de las obligaciones fiscales...”*²¹.

Asimismo, según el Informe de la Comisión Asesora del Poder Ejecutivo que acompañó el proyecto de ley sostuvo –acorde con lo que describe María José Rodríguez²²– que *“...el carácter administrativo del tribunal que se crea no significa privarlo de ninguna de las garantías de que el mismo debe estar revestido para merecer el nombre de un tribunal de justicia. Sus*

19 Procuración del Tesoro de la Nación, dictamen 254/03, del 28/4/03, expediente S01-0219124/02, Ministerio de Economía, T. 245, pág. 174.

20 Artículos 1, 146 y 147 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y artículo 1140 del Código Aduanero.

21 Spisso, Rodolfo R. (director), *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, T. I, 4ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, pág. 215.

22 Rodríguez, María José, “El Control Judicial en particular referencia a la denominada actividad jurisdiccional de la Administración. Análisis de dos casos paradigmáticos: el tribunal Fiscal de la Nación y la Comisión Federal de Impuestos”, *Revista de Derecho Público*, 2010-12, Control judicial de la jurisdicción administrativa I, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, pág. 81.

miembros son nombrados por el Poder Ejecutivo con categoría semejante a aquellos de las cámaras de apelaciones de justicia en el orden nacional y gozan de inamovilidad en tanto dure su buena conducta, pudiendo ser removidos por decisión de un 'jury' de enjuiciamiento".

La imparcialidad del órgano y la independencia de sus integrantes se pone de manifiesto por las garantías de estabilidad e inamovilidad que les reconoce la ley, la equiparación de sus retribuciones con las de los jueces de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal, y la circunstancia de que, a diferencia de los jueces administrativos, no están obligados por las normas interpretativas emanadas de los entes recaudadores (Dirección General Impositiva y Dirección General de Aduanas) ni de ministerio alguno²³.

Ahora bien, en cuanto a la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal, el artículo 1164 del Código Aduanero²⁴ dispone que *"no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal"*.

La primera parte del artículo se conforma al principio de que un órgano administrativo no puede expedirse sobre la validez constitucional de las normas. Siendo este un criterio que deriva de la doctrina de Montesquieu acerca de la división de poderes, y que se basa —como señalábamos al principio de este trabajo— en la idea de un poder ejecutivo reducido a las funciones de administración activa, sin función jurisdiccional.

La excepción a la regla se plantea en la segunda parte del artículo, que le reconoce al Tribunal la facultad (no la obligatoriedad) de seguir la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación si se trata de un caso en que nuestro Máximo Tribunal ya se ha pronunciado por la inconstitucionalidad de la norma en cuestión.

V. EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Podemos asumir como punto de partida la expresión de Linares Quintana, citada por Casas, que señala que *"la Constitución es un conjunto de principios y de normas que comportan un sistema orgánico, informado por una filosofía o fórmula ideológico-política, en el cual todos y cada uno de tales principios y normas se encuentran íntima e inseparablemente vinculados, de manera que la interpretación de cada uno de ellos nunca debe hacerse de manera aislada, sino en función de todo un sistema..."*²⁵.

Tal como lo indica Casas, toda Constitución sistematiza preceptos teleológicamente como instrumento de gobierno y respondiendo a los principios que la inspiran; que, en el caso de nuestra República, es la protección y garantía de la libertad y dignidad del hombre.

Así, frente al conflicto entre libertad e interés del Estado (distinto del interés comunitario o nacional), la libertad debe predominar siempre; y como lo reafirma la cita de Linares Quintana: *"no se concibe que la acción estatal manifestada a través de cauces constitucionales pueda resultar incompatible con la libertad, que es el fin último del Estado, de la misma manera que resulta un absurdo admitir que el interés del mandatario pueda hallarse en pugna con el interés del mandante, en tanto aquel ejecute el mandato dentro de sus verdaderos límites"*²⁶.

Por lo expuesto, podemos entender que el núcleo de principios sistematizado e incorporado en la ley fundamental constituye el objeto de protección que tiene en miras el control de la

23 García Vizcaíno Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, 2ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2016, págs. 587/588.

24 En idénticos términos el artículo 185 de la ley 11.683 (t.o. 1998).

25 Asociación Argentina de Estudios Fiscales, *Tratado de Tributación*, T. I, Astrea, Buenos Aires, 2009, pág. 250.

26 Linares Quintana, Segundo V., *Reglas para la Interpretación Constitucional*, Plus Ultra, 1987, págs. 48 y 85.

supremacía constitucional, en tanto invalida normas o actos que se interpretan como contrarios a la misma.

Para la reseña del origen histórico del control de constitucionalidad, María Angélica Gelli indica que surge como creación pretoriana de la Corte Suprema de los Estados Unidos, en el año 1803, en el *obiter dictum* del famoso caso ‘Marbury vs. Madison’. El juez Marshall, presidente de la Corte, expresó: “*Así, pues, si una ley está en oposición con la Constitución; si tanto la ley como la Constitución se aplican a un caso particular, de modo que la Corte tiene que decidir ese caso, o bien de conformidad con la ley, haciendo caso omiso de la Constitución, o bien de conformidad con la Constitución, sin tener en cuenta la ley, la Corte tiene que determinar cuál de estas dos reglas antagónicas gobierna el caso*”²⁷; y en ese entendimiento resolvió que no debería aplicarse la ley, reivindicando así la regla de supremacía de la Constitución y la inaplicabilidad de normas contrarias a ella.

Nuestra Constitución Nacional ha seguido el modelo norteamericano, y en nuestro país, el caso “Sojo”—del 22 de septiembre de 1887— es el que incorpora a nuestro Derecho el precedente “Marbury vs. Madison”, y con este, el control de constitucionalidad (aunque en la resolución no se haya declarado la inconstitucionalidad de la norma). La Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó: “*Es oportuno también citar el caso ‘William Marbury vs. James Madison’ (1 Cranch 137)... En dichos casos se establecieron las decisiones siguientes: ‘Una ley del Congreso repugnante a la Constitución, no es ley’. ‘Cuando la Constitución y una ley del Congreso están en conflicto, la Constitución debe regir el caso a que ambas se refieren*”²⁸.

La primera declaración de inconstitucionalidad de una ley recayó en el caso “Municipalidad de la Capital c/Elortondo”, en el que la Corte Suprema de nuestro país efectuó, entre otras, la siguiente consideración: “*Que es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los Tribunales de Justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con esta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora, uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos*”²⁹.

En este estado, nos parece que resulta oportuno señalar que el control de constitucionalidad comprende dos aspectos, uno negativo y otro positivo. El primero refiere a la descalificación de normas o actos contrarios a la Constitución; y el segundo a la interpretación de las normas.

En nuestro sistema, el control de constitucionalidad se caracteriza por ser un control difuso (todos los magistrados se encuentran habilitados para juzgar sobre la constitucionalidad de la norma); reparador (se efectúa después de la promulgación de la norma); y respecto de un caso concreto (exige la existencia de una causa). En principio solo procede a petición de parte, aunque la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Rita Aurora Mill de Pereyra”, admitió la declaración de oficio de la inconstitucionalidad expresando que “*no puede verse en la admisión de esa facultad la creación de un desequilibrio de poderes a favor del Judicial. Tampoco se opone a la declaración de inconstitucionalidad de oficio la presunción de validez de los actos administrativos, o de los actos estatales en general, ya que esa presunción cede cuando contrarían una norma de jerarquía superior, lo que ocurre en las leyes que se oponen a la Constitución. El ejercicio de tal facultad en orden a la misión de mantener el imperio de la Constitución solo puede considerarse autorizado en situaciones muy precisas...*”³⁰. En relación con los efectos, solo los produce en el caso concreto materia de juzgamiento; a excepción del supuesto especial de los derechos de incidencia colectiva referentes a intereses individuales

27 Así transcribe Spisso, *Derecho Constitucional...*, cit., pág. 455, el voto del juez Marshall.

28 CSJN, Fallos: 32:120.

29 CSJN, Fallos: 33:162.

30 CSJN, Fallos: 324:3219.

homogéneos, en el que se atribuye a la sentencia efectos *erga omnes*, conforme así lo resolvió el Máximo Tribunal en la causa “Halabi”³¹.

Ahora bien, entrando en la consideración de si resulta constitucionalmente admisible que el artículo 1164 del Código Aduanero vede al Tribunal Fiscal de la Nación la facultad de controlar la constitucionalidad de una ley, de un reglamento o de un acto administrativo de alcance individual, definitivamente debemos concluir que no, y proponer lisa y llanamente su derogación.

Para arribar a esta solución, efectuamos un análisis desde tres perspectivas: el Tribunal Fiscal de la Nación, la Constitución, y el Derecho Internacional.

Respecto del Tribunal Fiscal de la Nación, a lo largo del presente trabajo pusimos de resalto las especiales características que lo diferencian de otros organismos administrativos con facultades jurisdiccionales y lo asimilan a los tribunales de justicia; y por ello, a nuestro criterio, resultado habilitado para ejercer plenamente el control de constitucionalidad. Muy en síntesis, estas son: ejercicio de funciones materialmente jurisdiccionales, especialización en materia tributaria, imparcialidad, independencia del Poder Ejecutivo, estabilidad de sus miembros en el ejercicio de sus funciones, y garantía de las remuneraciones.

En este mismo entendimiento, la excepción a la prohibición también resulta notoriamente inconstitucional, si reparamos en que aun cuando el Tribunal es ajeno a la órbita del Poder Judicial, queda subordinado a la Corte Suprema, si para declarar la inconstitucionalidad de una norma debe necesariamente respetar el pronunciamiento de esta.

A la luz de nuestra Constitución, adquiere relevancia el artículo 31, que consagra el principio de supremacía constitucional. Dicho principio, instituye la prelación de la Constitución para todas las autoridades, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes.

Giuliani Fonrouge ha dicho que los tribunales administrativos que ejercen funciones jurisdiccionales “*no pueden estar impedidos de declarar la inconstitucionalidad, antes bien están obligados a ello*”³². Resultando entonces que la actual prohibición que pesa sobre el Tribunal Fiscal, no solo es contraria al principio de supremacía de la Constitución, sino que implica que en muchos casos el Tribunal Fiscal dicte resoluciones a sabiendas de su ilegalidad; con el agravante de que desde el punto de vista del administrado, este tiene derecho de que al someter una controversia a la decisión del Tribunal, esta se resuelva con sujeción a las prescripciones constitucionales.

Dentro del marco de los convenios internacionales de derechos humanos, no debemos perder de vista que, independientemente de lo dispuesto por el artículo 1164, la pertinencia del tratamiento y resolución de cuestiones constitucionales planteadas en la etapa jurisdiccional, debe ser analizada también a la luz de estos. De lo cual resulta, por ejemplo, que si el Tribunal Fiscal debe por imperio de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos ejercer el control de convencionalidad, como lo estudiaremos en profundidad en el siguiente punto, va de suyo que también debe realizar un adecuado control de constitucionalidad, atento a la íntima e indisoluble interrelación que existe entre ambos³³.

VI. EL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD

Corresponde dedicar, obligadamente, unas líneas al control de convencionalidad, concepto internacional que –incorporado al orden interno– no deja duda alguna respecto de la imperiosa necesidad de derogar el artículo 1164 del Código Aduanero.

31 CSJN, Fallos: 332:111.

32 Giuliani, Navarrine, *Procedimiento Tributario*, 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1987.

33 Sagüés, María Sofía citada por Garbarino, Pablo, “Facultades revisoras del TFN: Facultad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes y de fijar el plazo razonable de tramitación de los procesos aduaneros cumplidos ante su sede. Alcances y límites”, *VI Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar, Buenos Aires, 2014.

En este sentido, el artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional, incorporado por la reforma de 1994, dio nacimiento a un *bloque de constitucionalidad federal* integrado por la Constitución Nacional, los Tratados Internacionales de Derechos Humanos enunciados taxativamente en su texto y aquellos que –en la misma materia–, luego de ser aprobados por el Congreso Nacional, obtengan el voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara³⁴.

Este complejo normativo, caracterizado por la jerarquización constitucional de instrumentos internacionales, sumado a los pronunciamientos de organismos, como la Corte Interamericana de Derechos Humanos³⁵, y el “control de convencionalidad” obligan a repensar la vigencia del artículo 1164 del Código Aduanero.

El *control de convencionalidad* implica el examen de compatibilidad de la normativa interna de un Estado parte con el ordenamiento jurídico que emana del tratado de derechos humanos del que ese Estado es parte³⁶. Tuvo su origen –como era de esperarse– en el seno de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante Corte IDH).

El primero en incorporarla en su voto fue el entonces presidente, Sergio García Ramírez, en el caso “Myrna Mack Chang vs. Guatemala”, en 2003. En el año 2006, fue utilizado por el pleno de la Corte IDH en el caso “Almonacid Arellano vs. Chile” y, finalmente, incorporado por varios de los Estados Parte de la Organización Internacional.

Particularmente, en la causa “Almonacid Arellano”³⁷, la Corte IDH sobre la base del principio de buena fe en el cumplimiento de los compromisos y del principio *pacta sunt servanda*³⁸, dijo: “los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermadas por la aplicación de las leyes contrarias a su objeto y fin, y que desde un inicio carecen de efectos jurídicos. En otras palabras, el Poder Judicial debe ejercer una especie de control de convencionalidad ente las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos. En esta tarea, el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención”.

Esta posición ha sido incorporada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Mazzeo”³⁹: “que la preeminencia de los tratados sobre las leyes ya había sido sostenida por esta Corte con anterioridad en el caso ‘Ekmekdjian’ (Fallos: 315:1492) por ello allí sostuvo que la interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana sobre Derechos Humanos. Se trata de una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y, en consecuencia, también para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos”.

34 Garbarino, Pablo Adrián, ob. cit.

35 Nuestro país ha ratificado mediante la ley 23.094 la Convención Americana de Derechos Humanos así como también la competencia contenciosa de la Corte IDH para entender en aquellos casos en los que se demande al Estado Argentino por la violación de derechos consagrados en la Convención.

36 El control de convencionalidad externo es realizado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Consiste en juzgar si un acto o una normativa de derecho interno resulta incompatible con la Convención Americana de Derechos Humanos; a diferencia del control de convencionalidad interno, que se encuentra a cargo de los operadores nacionales.

37 Corte IDH, caso “Almonacid Arellano y otros vs. Chile, Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas”, sentencia del 26/9/06, serie C 154, apartado 124.

38 En concordancia con el artículo 27 de la Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados, 1969.

39 Fallos: 330:3248, de fecha 13/7/07.

Es decir, el Estado Argentino, al ratificar un tratado de derechos humanos queda sujeto al deber de cumplirlo y a la interpretación que efectúe, en este caso, en sus sentencias la Corte IDH, último intérprete de la Convención.

Respecto de a quiénes corresponde ejercer el control de convencionalidad, es decir, los intérpretes nacionales involucrados en el ejercicio de dicho control, en oportunidad de dictar sentencia en la causa “Cabrera García, Montiel Flores vs. México”, la Corte IDH extendió el deber a todos aquellos que ejerzan autoridad pública reglamentaria diciendo: *“los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles están en la obligación de ejercer ‘ex officio’ un control de convencionalidad entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes”*⁴⁰.

De este modo, el control de convencionalidad es un deber que atañe a todos los niveles del poder, especialmente, a aquellos organismos que ejercen funciones jurisdiccionales, convirtiéndolos en los primeros y auténticos custodios de la Convención y de la jurisprudencia de la Corte IDH; y acarreado, en su defecto, responsabilidad internacional del Estado.

En este aspecto, López Olvera –citando al Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito de México– escribe en relación con el alcance de los sujetos obligados a ejercer el control: *“adquiere relevancia para aquellos órganos que tienen a su cargo funciones jurisdiccionales, pues deben tratar de suprimir, en todo momento, prácticas que tiendan a denegar o delimitar el derecho de acceso a la justicia”*.

El artículo 1164 del Código Aduanero debe ser analizado, necesariamente, a la luz de los tratados internacionales y con los alcances de los pronunciamientos de los tribunales internacionales en la materia.

Finalmente, no podemos omitir hacer mención de la posición –en coincidencia con lo hasta aquí sostenido– del vocal integrante de la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, Pablo Garbarino, respecto del tema objeto de análisis, quien en ocasión de emitir su voto en la causa “La Equitativa del Plata SA de Seguros c/Dirección General de Aduanas s/Recurso de apelación” sostuvo: *“Que, bajo los parámetros expuestos, cabe colegir que no existe en nuestro ordenamiento jurídico norma ni razón alguna que autorice al Fisco a notificar una resolución administrativa 2 años y 3 meses después de su dictado, en tanto dicho proceder resulta manifiestamente irracional y no puede ser cubierto con ningún argumento formal, pues el principio republicano (artículo 1 de la Constitución Nacional) prohíbe la irracionalidad de los actos de gobierno... si bien la redacción del inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero no se encuentra en colisión con la Convención Americana de Derechos Humanos ni con la Constitución Nacional, la aplicación que en la especie la DGA ha efectuado de dicha norma deviene inconvencional –y, por ende, inconstitucional–, siendo que este Tribunal Fiscal de la Nación, atento ser el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, goza de plenas facultades para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, conforme fuera sostenido por el suscripto al votar con fecha 31/7/13, en la causa 23.469-A, caratulada ‘La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA c/DGA s/Apelación’, que tramitara por ante la Vocalía de la 13ª Nominación (Sala E), entre otras”*.

Seguidamente, transcribiendo la postura de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en los casos “Cabrera García y Montiel Flores vs. México” y “Gelman vs. Uruguay”, sostuvo: *“Siendo ello así, si el intérprete u operador nacional –que en el caso sería este Tribunal Fiscal en tanto es un órgano vinculado a la administración de justicia– debe, por imperio de la jurisprudencia ‘supra’ citada, ejercer siempre el control de convencionalidad, va de suyo que también debe realizar un adecuado control de constitucionalidad, atento la íntima e indisoluble interrelación que existe entre ambos”*⁴¹ (cfr.

40 En el mismo caso, agrega Ferrer Mac-Gregor en su voto, que el parámetro del control no solo se limita a la Convención, sino también a los Protocolos adicionales a la misma, así como a otros instrumentos internacionales.

41 El resaltado nos pertenece.

Sagiús, María Sofía, 'Aproximación a la retroalimentación entre el control de convencionalidad y el control de constitucionalidad a la luz de un reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación', Revista Jurídica El Dial, del 4 de octubre de 2010).

Finalmente, teniendo en consideración la circunstancia de que una amplia mayoría de los sujetos que intervienen en el procedimiento aduanero (importadores, exportadores y transportistas, entre otros) son personas jurídicas; y en consecuencia, proporcionalmente la mayoría de las infracciones aduaneras que se han impuesto recaen sobre estas, cabe entonces preguntarnos ¿qué sucede con las personas jurídicas que recurren a los tribunales en materia aduanera? Y más concretamente ¿las personas jurídicas son consideradas como titulares de los derechos establecidos en la Convención Americana y, por lo tanto, sus causas susceptibles del control de convencionalidad?

El interrogante es pertinente y no es fácil proporcionar una respuesta unívoca, si se repara en que de acuerdo con la interpretación literal de la Corte IDH (que volvemos a señalar es un deber de los tribunales tener en consideración) la aplicación directa de la Convención Americana de Derechos es procedente para personas humanas⁴².

Por su parte, la Comisión IDH —con una interpretación muy literal, debido al *impase ratione personae* que genera la literalidad del artículo 1 de la Convención Americana de Derechos Humanos— en numerosos informes de admisibilidad dejó claramente establecido que la mencionada Convención se limita a la protección de las personas humanas y no incluye a las personas jurídicas⁴³.

Sin embargo, una nueva teoría comenzó a surgir a raíz del informe de admisibilidad emitido en el caso “Tomás Enrique Carvallo vs. Argentina”⁴⁴, en que la misma Comisión IDH abrió la puerta para que la petición de una persona jurídica sea admitida, siempre y cuando en la controversia, en definitiva, se vulneren derechos de personas humanas, por lo que la petición se consideraría aceptada respecto de los derechos vulnerados de estas últimas. Así lo señaló en los siguientes términos: “*que, en principio los accionistas no pueden considerarse víctimas de actos de interferencia con los derechos de una empresa, a menos que prueben que sus derechos se han visto afectados directamente*”. Agregando que ello implica “*levantarse en cierta medida el velo societario, para así entrar a proteger directamente los derechos humanos de los accionistas, socios, fundadores o asociados, de acuerdo a la forma societaria que esta tenga. Además, mantener esta relación y visión en el litigio que se lleve en la jurisdicción nacional como en la interamericana para que así se entiendan perfectamente agotados los mecanismos de derecho interno*”. Esta última consideración merece ser destacada particularmente, en tanto la Comisión IDH señala expresamente que el análisis de la afectación de los derechos de las personas humanas que conforman la persona jurídica, también debe hacerse en la jurisdicción nacional.

En este mismo sentido, la Corte IDH tomó lo expresado por la Comisión IDH y en el caso “Ivcher Bronstein vs. Perú”⁴⁵, invocando también la doctrina de la Corte Internacional de Justicia, planteó la necesidad de distinguir los derechos de los accionistas de una empresa de los de la empresa misma.

Con posterioridad, la Corte IDH tuvo oportunidad de profundizar la línea doctrinaria esbozada en el caso mencionado, al pronunciarse en “Cantos vs. Argentina” en donde señaló: “*en general, los derechos y las obligaciones atribuidos a las personas morales se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre y representación*”⁴⁶.

42 Utilizamos el concepto “persona humana”, que es el contemplado en el Código Civil y Comercial de la Nación.

43 Comisión IDH, caso “Banco de Lima vs. Perú”, informe de inadmisibilidad 10/91; caso “Mevopal SA vs. Argentina”, informe de inadmisibilidad 39/99, caso “Bernard Merens y familia vs. Argentina”, informe de inadmisibilidad 103/99, entre otros.

44 Comisión IDH, caso “Tomás Enrique Carvallo Quintana vs. Argentina”, informe de admisibilidad 67/01, del 14/6/01.

45 Corte IDH, caso “Ivcher Bronstein vs. Perú”, serie C 74, del 6/2/01.

46 Corte IDH, caso “Cantos vs. Argentina”, sentencia de excepciones preliminares, serie C 85, del 7/9/01.

Finalmente, en tiempo reciente, en una Opinión Consultiva solicitada por la República de Panamá (respecto de la interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación a varios artículos –entre ellos el artículo 8 de la Convención) la Corte IDH volvió a su consideración efectuada en el caso “Cantos”, y reafirmó que la Convención solo se aplica a personas humanas, pero también señaló que *“ha considerado necesario hacer una distinción para efectos de establecer cuáles situaciones podrán ser analizadas por este Tribunal en el marco de la Convención Americana... cuando en los casos se alegue que el derecho ha sido ejercido a través de una persona jurídica. De manera general, ha sostenido que en muchas situaciones, ‘los derechos y las obligaciones atribuidos a las personas morales se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre o representación’... Así, los derechos que las personas jurídicas gozan en sede interna en los Estados Parte de la Convención Americana... en algunos casos, no les son exclusivos. Por el contrario, el reconocimiento de los derechos a las personas jurídicas puede implicar directa o indirectamente la protección de los derechos humanos de las personas naturales asociadas”*⁴⁷.

En función de todo lo expuesto, nos encontramos en condiciones de afirmar que, a través de su jurisprudencia, la Corte IDH ha ido definiendo la posibilidad cierta de que la violación de los derechos de una persona jurídica redunde en la violación de los derechos humanos de las personas humanas que la componen, por existir una vinculación directa entre los derechos y obligaciones de ambas; y a mérito de ello, se ha ido avanzando hacia, por lo menos, el reconocimiento de un *amparo indirecto de la Convención a los derechos de las personas jurídicas, por vía de la protección de los derechos de las personas humanas que la integran*.

Sin embargo, y sin dejar de reconocer la enorme relevancia y trascendencia de la doctrina expuesta en los párrafos precedentes, creemos oportuno señalar que a los efectos de la derogación que entendemos necesaria del artículo 1164 del Código Aduanero, es irrelevante la naturaleza de la persona que se someta a la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Nación.

Ello, en razón de que el control de convencionalidad es un elemento más que apoya la tesitura del ejercicio del control de constitucionalidad pero no el único. Concretamente, y volviendo a centrar el análisis desde la perspectiva del Tribunal Fiscal, este –como hemos dicho– no solo tiene la facultad, sino que tiene el deber de garantizar en todo momento una tutela jurisdiccional efectiva, efectuando el control de constitucionalidad y, en su caso, también el de convencionalidad, en función de la *supremacía de nuestra Constitución Nacional* y de las *especiales características del Tribunal como órgano imparcial e independiente, que ejerce funciones jurisdiccionales*; circunstancias que no se modifican ni mutan en función de la naturaleza de la persona del contribuyente sancionado u otro responsable que recurre ante este.

VII. REFLEXIONES

- A partir del concepto de que el poder es uno solo –el poder estatal– y a fin de racionalizarlo para evitar su concentración en un solo órgano y garantizar los derechos de las personas, esta conocida “división de poderes”, en realidad, debe ser entendida como una *división de funciones*.
- Si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones de este tipo.
- El Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo jurisdiccional creado en la órbita del Poder Ejecutivo; de carácter autárquico en el orden administrativo y financiero que brinda remedios procesales apropiados para defender los derechos de los contribuyentes, sin el requisito del *solve et repete* y con plena jurisdicción, por lo que está facultado para

47 Opinión Consultiva OC-22/16 de fecha 26/2/16, solicitada por la República de Panamá el 28/4/14. La Corte Interamericana decidió agrupar las preguntas presentadas por el Estado Parte en cuatro temas principales: 1) la consulta sobre la titularidad de derechos de las personas jurídicas en el sistema interamericano; 2) las comunidades indígenas y tribales y las organizaciones sindicales; 3) protección de derechos humanos de personas naturales en tanto miembros de personas jurídicas, y 4) agotamiento de recursos internos por personas jurídicas.

apreciar libremente los hechos y aplicar el derecho, y sus pronunciamientos pueden confirmar, revocar o modificar las decisiones administrativas.

- Su especialización técnica en la materia, su imparcialidad e independencia son solo algunas de las características particulares que lo convierten en el único tribunal especializado en la materia y en un verdadero organismo encargado de la administración de justicia, diferenciándose de otros organismos administrativos con facultades jurisdiccionales y asimilándose más a los tribunales de justicia.
- En este entendimiento, la actual prohibición que pesa sobre el Tribunal Fiscal en el artículo 1164 del Código Aduanero, no solo es contraria al principio de supremacía de la Constitución, sino que implica que en muchos casos el Tribunal Fiscal dicte resoluciones a sabiendas de su ilegalidad; con el agravante de que desde el punto de vista del contribuyente, este tiene derecho de que al someter una controversia a la decisión del Tribunal, esta se resuelva con sujeción a las prescripciones constitucionales.
- El *control de convencionalidad* como examen de compatibilidad de la normativa interna de un Estado parte con el ordenamiento jurídico que emana del tratado de derechos humanos del que ese Estado es parte, exige –acorde con la Corte Interamericana de Derechos Humanos– un deber de control por parte de todos los estamentos del poder, incluido el Tribunal Fiscal.
- La Constitución Nacional, los instrumentos internacionales de derechos humanos con jerarquía constitucional sumado a los pronunciamientos de organismos, como la Corte Interamericana de Derechos Humanos obligan al Tribunal Fiscal ejercer el control de convencionalidad como así también el de constitucionalidad, dado el vínculo indisoluble que existe entre ellos.
- Tribunal Fiscal, este no solo tiene la facultad, sino que tiene el deber de garantizar en todo momento una tutela jurisdiccional efectiva, efectuando el control de constitucionalidad y, en su caso, también el de convencionalidad, en función de la *supremacía de nuestra Constitución Nacional* y de las *especiales características del Tribunal como órgano imparcial e independiente, que ejerce funciones jurisdiccionales*, circunstancias que no se modifican ni mutan en función de la naturaleza de la persona del contribuyente, sancionado u otro responsable que recurre ante este.

BIBLIOGRAFÍA

- Asociación Argentina de Estudios Fiscales, *VI Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*, Errepar, Buenos Aires, 2014.
- Barra, Rodolfo Carlos, *Tratado de Derecho Administrativo*, T. 2, Organización y función pública. La Iglesia, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires.
- Balbín, Carlos F., *Curso de Derecho Administrativo*, T. I, 1ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2008.
- Bidart Campos, Germán, *Manual de Derecho Constitucional Argentino*, nueva edición actualizada, Ediar, 1985.
- Comadira, Julio R.; Escola, Héctor J. y Comadira, Julio P., *Curso de Derecho Administrativo*, T. I, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2012.
- Fernández Lalanne, Pedro, *Derecho Aduanero*, Vol. II, Depalma, Buenos Aires, 1966.
- Ferro, Carlos A., *Código Aduanero Comentado (ley 22.415) y decreto reglamentario 1001/82*, Depalma, Buenos Aires, 1982.
- Garbarino, Pablo Adrián, “Facultades revisoras del TFN: Facultad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes y de fijar el plazo razonable de tramitación de los procesos aduaneros cumplidos ante su sede. Alcances y límites”, *VI Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar, 2014.
- García Vizcaíno, Catalina, *Manual de Derecho Tributario*, 2ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2016.

- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, 11ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010.
- Gordillo, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, T. 1, Parte general, 1ª ed., Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2013.
- Ivanega, Miriam Mabel, *Principios de la Administración Pública*, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005.
- López Olvera, Miguel Alejandro, *El control de convencionalidad en la administración pública*, Ed. Novum, México, 2014.
- Marienhoff, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, T. I, Teoría general, Abeledo Perrot, 5ª ed., 2ª reimpresión, Buenos Aires, 2011.
- Revista de Derecho Público, 2010-2: Control Judicial de la Jurisdicción Administrativa, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2010.
- Spisso, Rodolfo R., “Facultades de la administración, del Tribunal Fiscal de la Nación y las convenciones sobre derechos humanos”, *La Ley*, publicado el 1 de julio de 2014.
- Spisso, Rodolfo R. (director), *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, T. I, 4ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014.
- Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, 5ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011.

LÍMITES A LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN

Lucas Viola Morosini

1. INTRODUCCIÓN

La presente ponencia se propone analizar posibles modificaciones al Código Aduanero, en relación con las facultades que otorga al servicio aduanero para disponer medidas cautelares en el marco del procedimiento para las infracciones aduaneras.

La necesidad de realizar reformas al respecto –a mi entender– surge de una serie de circunstancias que han demostrado que el régimen vigente sobre la materia ha sido utilizado en ciertas oportunidades de forma abusiva por funcionarios del Organismo Aduanero¹ (por ejemplo, extendiendo el alcance de las medidas sobre mercaderías que si bien forman parte de la totalidad del embarque no están involucradas en la presunta infracción²).

Paralelamente, en íntima relación, el régimen vigente se muestra insuficiente para brindar a los operadores herramientas con las cuales defenderse de tales abusos. De esta forma se han tratado de mitigar algunas situaciones con vías procesales impropias (amparos o medidas cautelares en el marco de la demanda contenciosa o del recurso de apelación ante el TFN) que muchas veces no brindan la respuesta esperada.

En este marco, nos adentraremos en la búsqueda de soluciones prácticas, sustentadas y enmarcadas en el ordenamiento jurídico vigente.

1 “A veces la detención de la mercadería por la aduana es motivada en errores de apreciación o interpretación del funcionario de turno, otras veces se debe a un malentendido celo en la recaudación fiscal o a una artificial ‘urgencia fiscal’ o, también, a un inconfesado propósito de protección, que va más allá de lo admitido por la propia ley. No es raro, en la práctica, encontrar barreras aduaneras indirectas disfrazadas con el ropaje de originales o antojadizas interpretaciones tendientes a dificultar las importaciones... Por último, no podemos omitir los casos de malos funcionarios aduaneros que pretextan errores o irregularidades inexistentes, con el fin de colocar en una situación angustiante al importador o al exportador urgido por el despacho de su mercadería. La expectativa del daño que la inevitable demora de una detención del despacho genera, puede ser el nido de una doble corrupción, pues al delito cometido por el funcionario venal se añade el que comete el importador o exportador al prestarse a su consumación, haciéndose cómplice y confidente del mismo” (Barreira, Enrique C., “Preferencias Aduaneras. Parte segunda: Garantías Aduaneras”, publicado en Revista de Estudios Aduaneros, N° 20, segundo semestre 2008/primer semestre 2010, IAEA, Buenos Aires, pág. 91).

2 Cotter, Juan Patricio, *Derecho Aduanero*, 1ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, T. II, pág. 990.

2. LAS FACULTADES “CAUTELARES” DEL SERVICIO ADUANERO EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO PARA LAS INFRACCIONES

El artículo 1085 del CA establece que tanto en el curso de la investigación como durante el procedimiento para las infracciones, *“la mercadería afectada solo puede ser objeto de las siguientes medidas cautelares: a) **detención de su despacho**; b) **interdicción**; c) **secuestro**”*. Además, acuerda que tales medidas pueden *“hacerse extensivas a los libros, documentos, papeles y demás mercadería que pudiere servir de prueba de la infracción que se investigare”*.

La medida de detención del despacho encuentra correlato en las normas que regulan el control de las destinaciones en trámite. Así el CA establece que el agente del servicio aduanero que en el curso del despacho de importación comprobare prima facie la comisión de algún ilícito aduanero *“procederá a formular la pertinente denuncia al administrador... y a **suspender su trámite**, con la extracción, en su caso, de las muestras representativas necesarias para evaluar la seriedad o verosimilitud de la misma”* (artículo 245, CA). Respecto del despacho de exportación, contempla la misma obligación de denunciar y extraer muestras, aunque en este caso establece la posibilidad –no la obligatoriedad– de *“**suspender el despacho** cuando se justificare en virtud de la gravedad del caso y de la entidad de los intereses fiscales concurrentes”* (artículo 343, CA).

Por su parte, las medidas de interdicción y de secuestro se correlacionan con la facultad que, en la sección II del CA dedicada al Control, se otorga a los agentes del servicio aduaneros para *“**aprehender, secuestrar o interdictar** la mercadería de que se tratare”* cuando mediaren sospechas de la comisión de algún ilícito aduanero (artículo 119). Del mismo modo, la facultad de *“interdictar y secuestrar mercadería”*, como así también *“libros, anotaciones, documentos, papeles u otros comprobantes”* se repite en cada uno de los ámbitos específicos de control que regula el CA [artículos 122, inciso c), 123, inciso c), 126, inciso c), 127, inciso c), y 129, inciso b), del CA]. Todas estas facultades son aplicables cuando el servicio aduanero al tomar conocimiento de la presunta configuración de una infracción aduanera, deba practicar las diligencias necesarias para investigar los hechos (artículo 1081, CA).

Por otro lado, fuera del capítulo correspondiente al procedimiento para las infracciones, el CA establece específicamente en relación a las infracciones de los artículos 985 y 986, que comprobada prima facie la infracción *“la primera autoridad que interviniere dispondrá, desde ese momento, el **secuestro** de la mercadería en infracción y su remisión inmediata a la autoridad aduanera pertinente o su depósito en los lugares señalados por esta, así como la **clausura provisional** del correspondiente local o comercio y sus anexos”, y que esta última “no se llevará a cabo siempre que el interesado en el mismo acto ofreciere bienes a **embargo** suficiente para cubrir el máximo de la pena prevista en el artículo 985 o en el 986, según correspondiere, en cuyo caso la autoridad interviniente lo constituirá en depositario de los bienes embargados”*.

Por último el artículo 1112 prevé que en la resolución condenatoria, el administrador *“podrá hacer extensivas las medidas de **interdicción y secuestro** previstas en el artículo 1085, apartado 1, incisos b) y c), a otra mercadería que se encontrare en sede aduanera a nombre, por cuenta o que fuere propiedad de los deudores, garantes o responsables y que no se hallare afectada al sumario”*.

3. LÍMITES CONSTITUCIONALES

Refiriéndose específicamente al artículo 1085 del CA, el Dr. Juan Patricio Cotter³ señala: *“las medidas detalladas están plenamente justificadas. Así, frente a la presunción de la comisión de una infracción de declaración inexacta, que involucre mercadería de importación prohibida, resulta totalmente razonable la detención del despacho, dado que sería absurda la autorización del ingreso a plaza de mercadería que presumiblemente es de importación prohi-*

3 Cotter, Juan Patricio, *Derecho Aduanero*, 1ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, T. II, pág. 990.

bida. Asimismo, resulta ajustada la interdicción o secuestro la mercadería presuntamente en infracción atento que con ella la aduana podría luego percibir la eventual multa que resulte aplicable al administrado, en caso de resolución condenatoria”.

Las razones que esgrime el destacado autor, sin dudas pueden justificar el otorgamiento de tales prerrogativas desde el punto de vista práctico. Sin embargo, ello no significa que tales normas superen el test de constitucionalidad.

Veamos. En el ámbito del derecho procesal las medidas cautelares son definidas como aquellas que buscan asegurar el eventual cumplimiento de la sentencia definitiva de mérito a dictarse en un proceso de conocimiento o de ejecución⁴.

En el marco del derecho penal, que es donde debe ubicarse el procedimiento para las infracciones aduaneras (cfr. artículo 1017, apartado 2, CA y Fallos: 287:76 y 290:202), suele hablarse más adecuadamente de “medidas coercitivas”, las cuales son definidas en general como “toda restricción al ejercicio de derechos personales o patrimoniales del imputado o de terceras personas, impuestas durante el curso del proceso penal, tendientes a garantizar el logro de sus fines: el descubrimiento y la prueba de la verdad de la imputación y la actuación de la ley sustantiva en el caso concreto”⁵.

Las medidas en trato, al recaer sobre mercaderías u otros objetos materiales, son medidas de coerción real que tienen por fin asegurar elementos probatorios o la efectivización de las sanciones de comiso o multa.

En ese sentido señala la doctrina⁶: “La afectación de las cosas o bienes (objetos corporales en general), preside la finalidad genérica de toda la actividad coercitiva, por cuanto tiende a evitar un futuro daño jurídico. Este podría sobrevenir si se dispersaran, destruyeran, ocultaran o desaparecieron los elementos materiales de comprobación, por cuantos se obstaculizaría o imposibilitaría el descubrimiento de la verdad, como también si los posibles responsables, penal o civilmente, quedaran en estado de insolvencia, por cuanto se convertiría en ilusoria la efectivización económica de la condena pecuniaria y otras responsabilidades patrimoniales que podrían concretarse con la sentencia firme”.

Haciendo una disgregada caracterización, podemos decir que las medidas que otorga el artículo 1085, son coercitivas porque cualquiera de ellas significa, en mayor o menor medida, una concreta restricción a los derechos de los administrados con relación a sus bienes. En atención a la finalidad que persiguen o debieran perseguir, tienen carácter cautelar o precautorio, en efecto cualquiera que sea la medida, tratan de prevenir un futuro daño jurídico al asegurarse la adquisición de una prueba para el proceso o al prevenir el cumplimiento de la posible condena. Y son provisionales, en oposición a definitivas que es el carácter que corresponde darles cuando ya se procede ejecutivamente para la efectivización de una condena aplicada y firme (artículo 1122, CA).

3.1. Tutela judicial efectiva

La adopción de tales medidas, sin dudas, representa el ejercicio de facultades jurisdiccionales constitucionalmente vedadas para el Poder Ejecutivo, y lógicamente para los órganos ubicados bajo su órbita (conf. CSJN, Fallos: 330:399).

En ese sentido, cabe recordar el precedente “Intercorp”⁷ donde la CSJN declaró inconstitucional la norma del artículo 92 de la ley 11.683 en cuanto le otorga a los agentes fiscales la facultad de trabar medidas cautelares en los juicios de ejecución fiscal: “Que, por otra parte, las disposiciones del artículo 92 tampoco superan el test de constitucionalidad en su confrontación

4 Loutayf Ranea, Roberto, *Aspectos generales del procedimiento en las medidas cautelares*, en *Tratado de las medidas cautelares*, vol. 1, Ed. Jurídica Panamericana, Santa Fe, 1996, pág. 21.

5 Clariá Olmedo, Jorge A., *Tratado de Derecho Procesal Penal*, T. VIII, actualizado por Roxana Gabriela Piña y Vanesa Alfaro, 1ª ed., Rubinal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2011, pág. 458.

6 Clariá Olmedo, Jorge A., *Tratado de Derecho Procesal Penal*, T V, 1ª ed., Rubinal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2009, pág. 383.

7 “Intercorp SRL”, 15/6/10, Fallos: 333:935.

con el artículo 17 de la Norma Suprema en cuanto en él se establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante puede ser privado de ella sino es en virtud de una sentencia fundada en ley. No resulta óbice a ello el hecho que lo puesto en tela de juicio sea la potestad de disponer unilateralmente medidas cautelares, pues como correctamente lo señaló el señor Procurador General de la Nación en su dictamen en la causa A.413.XXXVII, 'AFIP c/ Consorcio Forestal Andina s/ Ejecución fiscal' –al que remite en las causas A.570.XXXVII, 'AFIP c/ Atahualpa SRL s/ Ejecución Fiscal' y la presente–, ellas, cualquiera sea su naturaleza, afectan concretamente el derecho de propiedad del individuo, ya que si bien no importan –en principio– una ablación de su patrimonio, su función es, precisamente, limitar de manera efectiva otros atributos no menos importantes de ese derecho, cuales son los de usar y disponer de él, con función de garantía. A nadie escapa, por dar un ejemplo, que un bien embargado pierde peso económico en el mercado y que limita, en mayor o menor medida, las posibilidades de actuación económica del sujeto...'. En este sentido, no es necesario un profundo examen para advertirlas negativas consecuencias económicas que sobre el giro normal de las actividades de cualquier comercio, empresa o particular puede tener la traba de un embargo sobre cuentas o bienes”.

Claramente, la interpretación de la CSJN –en ese caso– fue que una medida cautelar significa una afectación o limitación al derecho de propiedad, y que a tenor del artículo 17 de la CN solo pudo ser dispuesta por un Juez.

Pero no es esa la única afectación constitucional que advertimos. Fíjese que en el caso de las ejecuciones fiscales los agentes de AFIP podían disponer medidas cautelares aunque en el marco de un proceso judicial, controlado –lógicamente– por un juez. En el caso que nos convoca, las medidas cautelares que disponen los funcionarios aduaneros, ni siquiera son sometidas a ese control judicial, por lo cual no solo se vulnera la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada sino también el derecho a ser juzgado por un juez imparcial e independiente, condición que no cumplen los funcionarios aduaneros, no solo porque no gozan de la inamovilidad necesaria para garantizar independencia, sino porque además poseen un interés económico concreto sobre el resultado de procedimiento infraccional⁸, lo que excluye toda posibilidad de imparcialidad.

En ese punto, resulta oportuno reconocer la postura que estoicamente viene planteando en sus fallos⁹ el Dr. Pablo Garbarino, quien sobre la base de la garantía del debido proceso prevista en el artículo 18 de la Constitución Nacional, y del derecho de toda persona a ser oída por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial consagrado en diversos tratados internacionales de derechos humanos, de rango constitucional conforme el artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional (artículo 26 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre de 1948 artículo 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966; artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos –Pacto de San José de Costa Rica de 1969–; artículo 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos), sostiene que el procedimiento infraccional previsto por el Código Aduanero, al admitir que la misma autoridad –en el caso la DGA– que investiga sea la que juzga, no resulta compatible con la garantía de la imparcialidad del tribunal, asegurada por las normas constitucionales y convencionales citadas.

Claro que a estas objeciones constitucionales que se pueden contraponer las particularidades hacen a la función esencial de control que ejerce el servicio aduanero sobre el tráfico internacional de mercaderías y la necesidad de garantizar su oportunidad y eficacia.

8 Conforme el artículo 1 del decreto 258/99 “El producido de lo que se obtuviere por la venta de mercaderías objeto de comiso y por la aplicación de todo tipo de multas, excepto las automáticas, con arreglo a lo dispuesto en la legislación aduanera se distribuirá, previa deducción de los importes correspondientes a los honorarios de los profesionales fiscales judicialmente regulados, del siguiente modo: ...b) El cincuenta por ciento (50%) se destinará a una cuenta que se denominará “Productividad, Eficiencia y Fiscalización” y se distribuirá entre todo el personal del servicio aduanero de acuerdo al régimen que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos”.

9 “Aluar Aluminio Argentino SACI y otro c/DGA s/Apelación”, exppte. 24.840-A, del 2/12/13; “Blanco, Eduardo Jorge c/DGA s/Apelación”, exppte. 24.553-A, del 3/12/13, entre muchos otros.

En ese sentido, el Dr. Peyrano señala: *“La verdad sea expresada, no siempre el poder cautelar ejercido por mano judicial resulta oportuno y eficiente. No puede, entonces, escandalizar que pueda llegar a ser considerado constitucional y legítimo que organismos administrativos despachen por sí medidas que apuntan a conjurar o solucionar situaciones penosas, en tanto y en cuanto ellas puedan y deban ser objeto de un control judicial suficiente y adecuado”*¹⁰.

Dicha postura adopta el criterio sostenido por la CSJN desde el precedente “Fernández Arias” (Fallos: 247:646), y sobre el cual la jurisprudencia acepta que órganos administrativos puedan ejercer facultades jurisdiccionales, bajo la condición de que exista un control judicial suficiente.

Como señala el propio Peyrano: *“Dicho contralor resulta insoslayable, verbigracia, para la validez y constitucionalidad de las resoluciones administrativas con contenido jurisdiccional a la luz de lo dispuesto por el artículo 18 de la constitución nacional y por el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos incorporada al derecho interno argentino. La clásica división de poderes no es hoy tan nítida. Pero pensamos que ello no es condenable en la medida que el ‘núcleo duro’ de cada función estatal no sea objeto de invasiones o intromisiones”*¹¹.

En este marco, observamos que las medidas cautelares que adopta el servicio aduanero no tienen una vía recursiva específica que permita su correspondiente control judicial. Obviamente, ello no se satisface ni con las vías previstas para impugnar las sanciones aplicadas (artículo 1132, CA) ni mucho menos con la vía administrativa residual [artículo 1053, inciso f), del CA].

Entonces, si concedemos que las medidas cautelares en manos del servicio aduanero son imprescindibles para la eficacia de la fundamental función de control que ejerce, no podemos claudicar en la necesidad de que exista una vía recursiva que garantice el control judicial suficiente.

En ese sentido cabe destacar que el Régimen Penal Cambiario (ley 19.359), que otorga facultades al BCRA para aplicar medidas precautorias en el marco de la instrucción que le encomienda llevar adelante, también establece que tales medidas son recurribles al solo efecto devolutivo ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, dentro del plazo de 5 días de su notificación o conocimiento (artículo 17).

Calificada doctrina ha postulado que cuando el servicio aduanero adopta una medida cautelar ante la presunción de un hecho ilícito, se plantea una contienda de intereses entre la seguridad del control aduanero de la mercadería y la celeridad del comercio que la ley resuelve a través del régimen de garantía¹².

Particularmente considero que el régimen de garantía constituye solamente un paliativo que de ningún modo equilibra el conflicto de intereses entre las prerrogativas del servicio aduanero y el derecho a la tutela judicial efectiva de los administrados. Ello sin perjuicio de que además, por un lado, existen supuestos que se encuentran excluidos del régimen de garantía (artículo 458, CA) y, por otro lado, la implementación del mismo muestra deficiencias que han motivado distintas propuestas de reforma incluso por el propio Dr. Enrique Barreira, todo lo cual será abordado sobre el final de este trabajo.

En conclusión, respecto de la garantía del control judicial suficiente, comprendida en el Derecho a la Tutela Judicial Efectiva¹³ consagrado en los Tratados de los DDHH incorporados a la CN en el artículo 75, inciso 22, corresponde que el CA otorgue un recurso directo ante la Justicia Federal o el TFN, a fin de obtener la revisión de la medida por un juez imparcial e independiente.

10 Peyrano, Jorge W., *Medidas Cautelares*, T. I, 1ª ed., Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2010, pág. 253.

11 Peyrano, Jorge W., *Medidas Cautelares*, T. I, 1ª ed., Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2010, pág. 266.

12 Barreira, Enrique C., “Preferencias Aduaneras, Parte Segunda: Garantías Aduaneras”, *Revista de Estudios Aduaneros*, N° 20, segundo semestre 2008/primer semestre 2010, IAEA, Buenos Aires, pág. 119.

13 Perrino, Pablo Esteban, “El Derecho a la Tutela Judicial Efectiva y el Acceso a la Jurisdicción Contencioso Administrativo”, Publicado en *Revista de Derecho Público*, Rubinzal-Culzoni, 2003-I, Proceso administrativo I, pág. 264.

3.2. Fines y razonabilidad

3.2.1. Existen, además, otras cuestiones que deben considerarse a fin de contrarrestar las prerrogativas excepcionales con que cuenta el servicio aduanero en materia de medidas cautelares.

Por un lado, entiendo que debe establecerse expresamente cuáles son los fines por los cuales pueden adoptarse las medidas cautelares, y si ellos difieren según sean decididas por agentes aduaneros en el curso de la investigación, o por el administrador al momento de disponer la apertura del sumario o al momento de dictar la resolución condenatoria.

Sin perjuicio de diferentes posturas que puedan adoptarse, particularmente considero que en la etapa investigativa solo deben habilitarse tales medidas a fin de evitar la presunta violación a una prohibición, asegurar elementos de prueba y/o garantizar la efectivización de una eventual sanción de decomiso¹⁴. Entiendo que en una etapa tan primigenia resulta un exceso habilitar tales medidas coercitivas solo para garantizar el cobro de una eventual multa, y más aún cuando ni siquiera se exige que existan indicios serios que denoten que el presunto responsable no podrá satisfacer la misma (claramente hoy es posible realizar un análisis de ese tipo de forma inmediata a través de toda la información con que cuenta AFIP).

Considero que esa modificación le otorgaría cierta armonía de la que hoy carece la regulación, teniendo en cuenta que el CA, por un lado, establece que el administrador al dictar la resolución condenatoria *“podrá disponer que el servicio aduanero solicite al juez correspondiente el embargo preventivo, inhibición general de bienes o cualquier otra medida cautelar sobre los bienes del deudor que, según las circunstancias, fueren aptas para asegurar provisionalmente el cumplimiento del pronunciamiento”* (artículo 1112); y por otro lado, le otorga preciadas facultades para compeler administrativamente al pago de las multas firmes (artículo 1122).

Finalmente, en igual sintonía, considero necesario que el texto del CA aclare que la facultad de establecer la clausura provisional de un local o comercio (artículo 989, CA) tiene como único fin *“evitar que la mercadería que se encuentre ilícitamente ingresada y cuya cantidad no permitiera su secuestro pueda desaparecer durante el procedimiento sumarial con el doble perjuicio de borrar la prueba del hecho ilícito y perjudicar el cumplimiento del arancel o de la prohibición de importación que pudiera pesar sobre ella”*¹⁵.

3.2.2. En íntima relación con los fines a que pueden apuntar las medidas cautelares, y atendiendo a que, tal como lo ha señalado la jurisprudencia, *“la garantía de razonabilidad debe estar siempre presente en los actos del Estado a tenor del artículo 28 de la Constitución Nacional que impone límites en su obrar que, de no ser seguidos, transforman aquellos en arbitrarios”*¹⁶, estimo imprescindible incluir expresamente el deber de observar el principio de Razonabilidad para la adopción de las medidas cautelares, de forma tal que ese límite sea visible para los funcionarios que aplican las medidas.

En ese sentido, antes de adoptar una medida cautelar, los agentes aduaneros deberán evaluar si existen circunstancias justificantes, si la medida se adecua al fin propuesto y si no genera una situación de inequidad manifiesta.

14 En este sentido cabe señalar que el Anexo Específico “H” (no aprobado por Argentina) del Convenio de Kyoto revisado, establece lo siguiente:

“La Aduana retendrá mercancías y/o medios de transporte solamente cuando:

– sean pasibles de ser confiscados o decomisados, o
– puedan ser solicitados a fin de ser presentados como prueba en una etapa posterior del procedimiento”.

15 Barreira, Enrique C., “Reformas al Código Aduanero introducidas por la ley 25.986”, Revista de Estudios Aduaneros, N° 16, segundo semestre 2001/primer y segundo semestre 2002, IAEA, Buenos Aires, pág. 114.

16 “Electroquímica El Carmen SA c/AFIP - DGA s/Amparo ley 16.986”, expte. FSA 41000191/2013, fallo del 19/11/14.

3.3. Debido proceso. Caducidad

Desde el punto de vista formal, las medidas que se disponen en la etapa de investigación, por un lado, son adoptadas por funcionarios aduaneros que no revisten el carácter de juez administrativo, que en el caso de las infracciones corresponde al administrador de la aduana en cuya jurisdicción se hubieren producido los hechos (artículo 1018, CA) y a quien solo se le “comunica” la medida y se le pone a disposición la mercadería (artículo 1086); además, la decisión es tomada por aquellos funcionarios sin la obligación de esgrimir fundamento alguno, por lo cual se vislumbra una clara afectación al derecho de defensa.

Por otro lado, y como ya lo viene observando la doctrina¹⁷, el plazo de 25 días hábiles más cinco días desde la petición del levantamiento de las medidas, tal como se regula en los artículos 1087 y 1088, resulta excesivo y no parece razonable en los tiempos que corren; ya que, sumado a lo anterior, significa en los hechos, que una mercadería puede verse alcanzada por una medida tomada sin esgrimir fundamentos y por un funcionario que no es juez administrativo durante 30 días hábiles.

En ese marco considero imprescindible establecer una modificación por la cual el juez administrativo deba disponer y notificar la apertura del sumario en el plazo de 5 días contados desde la adopción de la medida, dando los fundamentos por los cuales confirma las medidas adoptadas (y/o dispone otras), bajo apercibimiento de producirse la **caducidad automática** de las medidas, en cuyo caso, el servicio aduanero debe poner la mercadería a disposición del afectado, dentro de las siguientes 24 horas.

En la misma línea, también resultaría apropiado establecer que la caducidad automática igualmente se produce cuando el servicio aduanero hubiera tomado la medida en el marco de la investigación por una presunta infracción y decidiera transformar las actuaciones en un sumario de prevención por delitos, salvo que en el mismo plazo de 5 días contados desde la adopción de la medida, el juez competente tome conocimiento y ratifique expresamente la medida. Esto, a fin de evitar que las medidas cautelares dispuestas por los agentes aduaneros puedan gozar de vigencia y sin posibilidad de revisión alguna, durante el tiempo intermedio que puede existir entre que el organismo aduanero decide girar las actuaciones al juez o fiscal competente y que este se avoca al conocimiento de la causa.

Así también, considerando la propuesta de que el CA otorgue un recurso directo ante la Justicia Federal o el TFN a fin de obtener la revisión de la medida por un juez imparcial e independiente (punto 3.1), sería apropiado establecer además, que dicho recurso procede contra la resolución del administrador que fundadamente confirma las medidas adoptadas en la investigación y/o dispone otras, debiendo indicarse en la notificación pertinente, la posibilidad de interponer el mismo (tal como lo establece el 40 del decreto 1759/91 en materia de procedimientos administrativos).

4. RÉGIMEN DE GARANTÍAS

Como se sabe, el sujeto que desea levantar o sustituir una medida cautelar en el transcurso de una controversia sumarial puede ofrecer la constitución de una garantía en los términos del artículo 453, incisos h)¹⁸ o i)¹⁹, del CA, siempre que no encuadre en los supuestos excluyentes previstos en el artículo 458 del CA.

17 Alsina, Mario A. y otros, *Código Aduanero Comentado*, T. III, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, pág. 614.

18 El inciso h) del artículo 453 del Código Aduanero contempla el caso de mercadería que hallándose en zona primaria aduanera sujeta a un trámite aduanero, es objeto de alguna denuncia por la presunta comisión de un hecho ilícito que pudiera dar lugar a una multa, cuya instrucción del sumario pertinente, diera lugar a una medida de detención del despacho, quedando la mercadería en poder de la aduana a fin de asegurar el cumplimiento de la pena. De tal manera, esta disposición permite que, durante la tramitación del sumario, el titular de la mercadería pueda librarla a plaza (si se tratara de una importación) o librarla hacia el exterior (si se tratara de una exportación), a través del régimen de garantía. Barreira, pág. 101.

19 El inciso i) se refiere al caso en que el servicio aduanero, al instruir un sumario por la comisión de una presunta infracción aduanera, obtuvo el secuestro de la mercadería que el presunto infractor o el responsable de la pena pecuniaria tenía en zona secundaria aduanera y la afectó a aquel.

Sin embargo, existen una serie de cuestiones que obstruyen o dificultan la utilización del régimen de garantías en materia infraccional.

La primera cuestión que se suscita es el valor o monto que se debe garantizar.

Como norma general, en tanto que el máximo de la multa aplicable en muchos casos suele superar el valor de la mercadería, es el tope del valor de la mercadería el que más suele utilizarse como parámetro del importe que se debe garantizar.

Sin embargo, lo que sucede en ciertos casos es que el valor de la mercadería a considerar excede el mínimo de las multas que contemplan determinados tipos infraccionales, por lo que en los hechos, se verifica un exceso en la garantía constituida cuando –conforme el sistema de graduación– al infractor le corresponde el mínimo de la escala penal.

En ese sentido, el Dr. Horacio Alais²⁰ ha señalado *“que la solución más adecuada y justa sería que el importe a garantizar debería limitarse al importe de la eventual multa que le pudiera corresponder al infractor conforme los antecedentes que dispone el servicio aduanero”*.

En estrecha relación con la reforma que postula Alais, sería conveniente establecer –en aplicación del principio reformatio *in peius*– que en caso de que la resolución sancionatoria aplique una multa menor al monto previamente asegurado, disponga la inmediata liberación de la garantía constituida en exceso.

Por último, siendo que los incisos h) e i) disponen que la garantía debe cubrir el valor en aduana o en plaza de la mercadería “de que se tratare”, no deberían existir dudas²¹ de que se refiere solo a la mercadería objeto del sumario o la denuncia, por lo que, no solo no debe garantizarse la restante que fuera parte del mismo despacho, sino que incluso debe ser librada sin inconvenientes.

En atención a ello, corresponde realizar una modificación que consigne que la garantía se refiere solo al valor de la mercadería involucrada en la presunta infracción, incluso aun cuando fuera parte de una carga o despacho mayor.

La segunda cuestión a reformar es la relativa a las formas de constitución de las garantías, ya que la AFIP ha venido limitándolas injustificadamente por vía reglamentaria, estableciendo así que las eventuales multas solo podían ser garantizadas mediante dinero en efectivo o aval bancario (resolución general AFIP 2577/09), negando la posibilidad de utilizar otras formas menos gravosas que contempla el CA.

Si bien, recientemente, mediante la resolución general 4013-E, la AFIP se hizo eco del reclamo generalizado y aceptó la posibilidad de garantizar mediante seguro de caución las multas que pueden aplicarse en los sumarios contenciosos (de acuerdo con lo previsto en los incisos h) e i) del artículo 453 del CA), resulta necesario introducir una modificación legislativa que impida a los funcionarios de turno manipular o desvirtuar el régimen de garantía a través de la vía reglamentaria.

La tercera cuestión a reformar es la relativa a los desmanejos o abusos con los que suele toparse el administrado a la hora de intentar sustituir la medida cautelar ofreciendo una garantía, ya muchas veces el administrado, o no obtiene respuesta, u obtiene respuestas que solo intentan obstaculizar o desalentar la constitución de la garantía.

20 Alais, Horacio F., “El régimen de garantía y su necesidad de reforma”, publicado en Revista de Estudios Aduaneros, N° 21, segundo semestre 2010/primer semestre 2013, IAEA, Buenos Aires, pág. 65.

21 *“En algunas oportunidades, sin embargo, algunos administradores de aduana, han interpretado que la garantía debía requerirse por el valor de la totalidad de la mercadería involucrada en la declaración aduanera, lo que implicaba garantizar aquello que no era objeto del sumario. Esa interpretación está, obviamente, reñida con el sentido común, pues se extiende los efectos de la instrucción del sumario a la totalidad de la carga, en lugar de circunscribirlo exclusivamente a la mercadería erróneamente declarada. Ello crea la injusticia de que, si de una partida de importante significación económica la inexactitud se refiere a solamente a una mínima parte de la misma, la aduana exigía que se garantizara el 100% de la mercadería declarada. Es evidente que una interpretación de estas características violenta no solo la letra de la norma sino también el sentido común y la razonabilidad con que deben interpretarse estos institutos”* (Barreira, Enrique C., “Preferencias Aduaneras. Parte segunda: Garantías Aduaneras”, Revista de Estudios Aduaneros, N° 20, segundo semestre 2008/primer semestre 2010, IAEA, Buenos Aires, pág. 102).

En ese sentido, el Dr. Enrique Barreira ha expresado: *“Dado que la razón de ser del régimen de garantía se encuentra en la protección de los derechos del administrado, no es admisible que la aduana lo pretenda utilizar como medio para desalentar la defensa en juicio o exigiendo recaudos difíciles de alcanzar a fin de frustrar su uso. Si el interesado cumple con los recaudos de importe y garantía razonablemente satisfactorios, la aduana tiene el deber de concederlo”*²². Y –agrego– en un plazo razonable, acorde a los principios facilitación y celeridad del comercio internacional.

En virtud de ello, tomando la propuesta que realiza el prestigioso autor²³, considero que, a fin de alejar la posibilidad de abuso en el ejercicio de la discrecionalidad de los funcionarios, la ley habilite un recurso, con trámite sumarísimo, ante la Justicia Federal o ante el Tribunal Fiscal que ampare al interesado no solo cuando el servicio aduanero no se expidiera dentro de un plazo breve (no mayor de dos días), sino así también cuando recayeren decisiones del servicio aduanero que: a) denieguen el otorgamiento del régimen de garantía en forma indebida; b) fijen un importe superior a la eventual multa que le pudiera corresponder al infractor conforme los antecedentes que dispone el servicio aduanero; c) determinen una forma de garantía más gravosa que la que puede otorgar el interesado, sin fundamento para ello.

5. CONCLUSIÓN

En virtud de todo lo aquí expresado, y sin proponer textos concretos que deberán definirse oportunamente, podemos resumir como conclusión, que el régimen de medidas cautelares previsto en el marco procedimiento para las infracciones, así como el régimen de garantías en relación con estas, requieren reformas a fin de establecer limitaciones a las prerrogativas del servicio aduanero que, si bien se encuentran en pugna con el diseño constitucional de distribución de poderes, son necesarias a los fines del debido control del tráfico internacional de mercaderías. Dichas reformas deben apuntar a:

- Definir los fines por los cuales pueden adoptarse las medidas cautelares, estableciendo que en la etapa investigativa solo proceden tales medidas, a fin de evitar la presunta violación a una prohibición, asegurar elementos de prueba y/o garantizar la efectivización de una eventual sanción de decomiso²⁴. Y en relación con la clausura provisional que contempla el artículo 989, CA, que solo procede con el fin de evitar que la mercadería que se encuentre ilícitamente ingresada y cuya cantidad no permitiera su secuestro pueda desaparecer durante el procedimiento.
- Incluir expresamente el deber de observar el principio de Razonabilidad para la adopción de las medidas cautelares.
- Que en el plazo de 5 días contados desde la adopción de la medida, el juez administrativo se pronuncie disponiendo la apertura del sumario y dando –en su caso– los fundamentos por los cuales confirma las medidas adoptadas (y/o dispone otras), bajo apercibimiento de producirse la caducidad automática de las medidas. Y en caso de que el servicio aduanero decidiera transformar las actuaciones en un sumario de prevención por delitos, que en el mismo plazo, el juez competente tome conocimiento y ratifique expresamente la medida, bajo el mismo apercibimiento.
- Otorgar un recurso directo ante la Justicia Federal o el TFN, a fin de poder obtener la revisión de la resolución del administrador, que fundadamente confirma las medidas adopta

22 Barreira, Enrique C., “Preferencias Aduaneras. Parte Segunda: Garantías Aduaneras”, Revista de Estudios Aduaneros, N° 20, segundo semestre 2008/primer semestre 2010, Buenos Aires, IAEA, pág. 120.

23 Barreira, Enrique C., “Preferencias Aduaneras. Parte Segunda: Garantías Aduaneras”, Revista de Estudios Aduaneros, N° 20, segundo semestre 2008/primer semestre 2010, Buenos Aires, IAEA, pág. 121.

24 En este sentido cabe señalar que el Anexo Específico H (no aprobado por Argentina), del Convenio de Kyoto revisado, establece que

“La Aduana retendrá mercancías y/o medios de transporte solamente cuando:

- *sean pasibles de ser confiscados o decomisados, o*
- *puedan ser solicitados a fin de ser presentados como prueba en una etapa posterior del procedimiento”.*

das en la investigación y/o dispone otras, debiendo indicarse en la notificación pertinente, la posibilidad de interponer el mismo.

- Limitar el monto a garantizar para obtener el levantamiento de la medida al importe de la eventual multa que le pudiera corresponder al infractor
- Que se deje sentado que la garantía se refiere solo al valor de la mercadería involucrada en la presunta infracción, incluso aun cuando fuera parte de una carga o despacho mayor.
- Que la resolución sancionatoria que aplique una multa menor al monto previamente asegurado disponga la inmediata liberación de la garantía constituida en exceso.
- Que impida a los funcionarios de turno manipular o desvirtuar el régimen de garantía a través de la vía reglamentaria, limitando u obstaculizando las formas de constitución de garantías que contempla el CA.
- Que habilite un recurso, con trámite sumarísimo, ante la Justicia Federal o ante el Tribunal Fiscal, que proteja al interesado en levantar una cautelar mediante el régimen de garantías, cuando el servicio aduanero no se expidiera dentro de un plazo breve, o deniegue el otorgamiento del régimen de garantía en forma indebida, o fije un importe superior a la eventual multa que le pudiera corresponder, o determine una forma de garantía más gravosa que la que puede otorgar el interesado.

COMPETENCIA Y FACULTADES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN PARA DICTAR MEDIDAS CAUTELARES

Alan Rusinek

SÍNTESIS

En general, en el derecho, existen dos o más posturas para cada tema; la competencia y facultades del TFN para dictar medidas cautelares no es la excepción. Algunos doctrinarios, en mayoría, interpretan que tiene vedada esta competencia, fundamentándose en que la misma no puede presumirse, sino que debe ser impuesta expresamente por ley¹.

Sin embargo, la minoría entiende que este organismo jurisdiccional puede pronunciarse al respecto, fundamentándose en la legislación que regula el procedimiento de actuación ante el mismo, la cual prevé la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación² y, en concordancia, en otro pronunciamiento, se estableció que los requisitos referidos a la necesaria intervención del juez o tribunal competente, imparcial e independiente se encuentran satisfechos por la intervención del TFN³.

1 “Pesquera Veraz SA s/Amparo”, expediente 20.409-I, pág. 114-121, TFN, Sala D, sentencia del 21/3/02.

2 “Nidera SA c/Estado Nacional - Dirección General de Aduanas s/Medida cautelar autónoma”, CNACAF, Sala I, sentencia del 4/4/08.

3 “Colfax SA c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/Medida cautelar autónoma”, CNACAF, Sala I, sentencia del 12/5/00.

EL ARTÍCULO 105 Y SIMILARES DEL CÓDIGO ADUANERO. ANÁLISIS DEL RECURSO LIMITADO ALLÍ PREVISTO Y SU EFECTO DEVOLUTIVO. UN CONTROL JUDICIAL INSUFICIENTE

Ramiro Laureano Cepeda Parga
Tomás Davidoff
Tomás Ramos

SÍNTESIS

El recurso previsto en el artículo 105 del Código Aduanero no contempla una revisión íntegra del acto administrativo que se impugna y, teniendo en cuenta los lineamientos jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no cumple con un control judicial verdaderamente suficiente. A ello se suma el efecto devolutivo que le otorga la norma y que resulta violatorio del artículo 18 de la Constitución Nacional.

Por tal motivo, se propone una modificación legislativa que sea en todo acorde con un estado de derecho y que, en tiempos donde la sociedad exige respuestas urgentes, provea una herramienta procesal eficaz para salvaguardar las garantías constitucionales del administrado. En tal sentido, se propone que el recurso no tenga limitaciones en cuanto a los fundamentos y sea concedido con efecto suspensivo.

LA INCONSTITUCIONALIDAD ESTRUCTURAL DEL PROCEDIMIENTO EN MATERIA DE INFRACCIONES ADUANERAS

Rodolfo Fernando Domínguez

SÍNTESIS

El diseño actual del procedimiento en materia de infracciones aduaneras, al concentrar las facultades del ejercicio de la acción y juzgamiento en cabeza de un solo órgano, resulta violatorio de las garantías del debido proceso, defensa e imparcialidad del juzgador. Dada la trascendencia del procedimiento y sus consecuencias, es preciso sujetar el uso del poder público a estándares mínimos indispensables de respeto al sistema de garantías.

Propongo la reforma del sistema, en línea con el desarrollo de los sistemas de enjuiciamiento y tomando como modelo (teórico) de referencia el acusatorio formal, cuyos rasgos esenciales considero aplicables a la materia infraccional, dividiendo en consecuencia las facultades de “perseguir” y de “juzgar”, de modo que todo lo relativo a investigación y acusación quede en manos de la AFIP (DGA) y el juzgamiento sea facultad exclusiva del Tribunal Fiscal de la Nación.

EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD. TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN. ARTÍCULO 1164 DEL CÓDIGO ADUANERO

Caterina Fagiano

SÍNTESIS

Los procesos administrativos –incluidos los aduaneros– no escapan a las garantías constitucionales y de derechos humanos referidas al debido proceso –del cual podrá resultar una denuncia y/o condenación penal–. No hay tutela judicial efectiva si al órgano al que el Código Aduanero le ha conferido sustancialmente la revisión de los actos de la Administración, tiene impedido establecer en un caso concreto que la obligación tributaria determinada de oficio se apoya en una norma jurídica inválida.

La realidad demuestra la vigencia de un tribunal sofisticadamente especializado en la materia tributaria y aduanera. La ausencia de control negativo de constitucionalidad se encuentra en pugna con la obligación que compete a todo órgano llamado a aplicar el derecho de asegurar la supremacía de la Constitución. El procedimiento ante el TFN debe dotarse de seguridad jurídica, eficacia y eficiencia, cumpliendo el tribunal su función propia: juzgar y aplicar el derecho.

ARTÍCULO 1164 DEL CÓDIGO ADUANERO. ANÁLISIS, ALTERNATIVAS DE ADECUACIÓN. CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD

Martín Molteni

SÍNTESIS

En el presente trabajo se analizó la adecuación del artículo 1164 al plexo constitucional vigente. A tal efecto, se efectuó un repaso de los fundamentos de la norma, estudiando para ello la doctrina pretoriana sobre el control de constitucionalidad y el texto de la Constitución Nacional previo a la reforma del año 1994; luego se analizó el artículo de acuerdo con el texto de la Constitución Nacional post reforma 1994, lo que incluyó el análisis del artículo a la luz de las disposiciones de la Convención Americana de Derechos Humanos de acuerdo con la interpretación que de ella hace la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Del estudio efectuado concluimos que resultaría propicio para una correcta adecuación del artículo 1164 del Código Aduanero al plexo constitucional vigente que se proponga su reforma, y así se habilite al Tribunal Fiscal de la Nación –en cuanto resulta incontestable su carácter de órgano de administración de justicia– a ejercer una jurisdicción plena, en un todo de acuerdo tanto con la Constitución Nacional como con las convenciones internacionales de derechos humanos con jerarquía constitucional, particularmente la Convención Americana de Derechos Humanos.

MESA REDONDA

MULTILATERALISMO, REGIONALISMO Y BILATERALISMO

COORDINADORA

Catalina García Vizcaino

PANELISTAS

Andrés Rohde Ponce

Julio Guadalupe Báscones

Raúl González Berro

Ricardo X. Basaldúa

Juan Patricio Cotter

PRESENTACIÓN DE LA MESA REDONDA

Catalina García Vizcaíno

MULTILATERALISMO, REGIONALISMO Y BILATERALISMO

El mundo atraviesa una evolución (y a veces involución) vertiginosa.

El proceso de globalización que parecía imparable presentó resistencias por parte de los Estados Unidos y de Inglaterra.

Es también significativa la salida, en 2000, de Mauritania, de la Comunidad Económica de Estados del Oeste de África; que en 2008 Indonesia se retirara de la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP); la virtual paralización del UNASUR; las faltas de medidas expeditivas por parte de la OEA y de la ONU en algunos casos conflictivos; el anuncio del presidente Donald Trump de que Estados Unidos de América se retirara del Acuerdo de París sobre cambio climático.

A ello se añaden los cuestionamientos que se producen por la actuación de tribunales supraestatales, como la Corte Penal Internacional creada por el Estatuto de Roma, que suscitó el rechazo por los Estados Unidos; la decisión de Rusia, en 2016 de revocar la adhesión a ese Estatuto (aunque si bien lo había firmado, nunca lo ratificó) y las decisiones de Sudáfrica y Burundi de retirarse de esa Corte desde 2017.

No cabe duda de que hay resquebrajamientos en los procesos de multilateralismo y regionalismo.

Dicho sea de paso, Estados Unidos de América no ha ratificado la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), por lo cual está únicamente sujeto a la jurisdicción de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos en su condición de institución de la OEA, en cuanto tal Comisión puede precisar, en el caso concreto, si en ese país ha habido o no violación de alguno de los derechos consagrados en la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre. En consecuencia, no está sujeto a la jurisdicción de la Corte Interamericana de Derechos Humanos ni tampoco a la mencionada Comisión cuando esta actúa bajo sus funciones de órgano de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Si bien es cierto que ningún país puede abastecerse solo económicamente, también lo es que en materia de comercio internacional se observan fenómenos que pueden afectar las economías nacionales como las importaciones de mercaderías en condiciones de *dumping* social, que es el practicado por empresas que exportan sus productos a precios muy bajos porque utilizan para su fabricación trabajadores (en muchas ocasiones, niños) mal pagados o esclavizados. No puede competir el sector interno de un país con la importación de mercaderías elaboradas por trabajadores sin cargas sociales.

Aun dentro del ámbito del Mercosur, debe reconocerse que las asimetrías entre sus integrantes son incuestionables. Por ejemplo, la situación de Venezuela que originó su suspensión; la brecha del diferencial de costos laborales entre Argentina y Brasil se ha ampliado, ya que este último aprobó una reforma laboral que reduce los costos asociados con los puestos de trabajo, como lo es el pago de indemnizaciones a los trabajadores despedidos, además de adoptar medidas de congelamiento de los gastos públicos y privatizaciones en sectores claves como petróleo, minería e infraestructura.

Por otra parte, desde el punto de vista técnico del comercio internacional, la protección a un sector del país puede perjudicar a otros sectores del mismo país: si un Estado restringe el ingreso de productos de otro Estado; este, a su vez, restringirá el ingreso de productos de aquel, y pueden desatarse guerras comerciales y devaluaciones competitivas, tal como alertaba Adam Smith. Notemos que en el caso de que disminuyan las importaciones por medidas proteccionistas, también lo pueden hacer las exportaciones, por las medidas de los demás países. Al caer las exportaciones disminuirá el empleo y el ingreso en sectores productivos, por lo cual disminuirán el poder de compra interno, la recaudación fiscal y la demanda de los productos que se desea proteger.

Ello implica la necesidad de un equilibrio entre el libre comercio que podría resultar en los ámbitos del multilateralismo, regionalismo y bilateralismo, respecto de la adecuada tutela de las economías nacionales.

El multilateralismo es un término usado en relaciones internacionales para referirse a la actividad conjunta de varios países sobre una cuestión determinada. Ejemplos de instituciones multilaterales son la Organización de las Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y la Organización Mundial de Comercio. Otro modo de multilateralismo es el de la diplomacia de las cumbres (por ejemplo, G7, G20).

Los procesos de integración dan lugar al regionalismo, en tanto que los acuerdos entre dos países determinan el bilateralismo (pueden ser tratados de preferencias arancelarias, para evitar la doble imposición, etc.).

La polaridad internacional es la consecuencia del poder ejercido por los diversos actores que dominan la sociedad internacional e influye directamente en su jerarquía, organización y funcionamiento.

Los polos son los actores que deciden y establecen la forma y desarrollo de las principales relaciones internacionales que los restantes sujetos internacionales acatan, por imposición o por aceptación. Por ende, los polos se constituyen en los principales beneficiarios y garantes del orden internacional imperante en cada estructura.

La polaridad estatal no es la única forma de polaridad, ya que puede haber polaridad real en organismos internacionales como la ONU. En la actualidad hay dos tipos de actores internacionales con particular fuerza: las empresas multinacionales y las organizaciones no gubernamentales.

Hay multipolaridad cuando concurren más de dos actores dominantes en la organización y gestión de una estructura internacional. Es ejemplo de multipolaridad económica el de las grandes potencias económicas (Estados Unidos, Japón, China) y el de las organizaciones intergubernamentales con una intervención real y decisiva en las relaciones económicas, como es el caso de la Unión Europea, o con capacidades regulatorias en el ámbito financiero como por ejemplo, el Fondo Monetario Internacional, o comercial, como la Organización Mundial del Comercio.

Con el transcurso del tiempo, los polos de cada uno de estos tres tipos de estructuras internacionales podrán ser afectados en su posición de dominio o centralidad por dos clases de situaciones:

- 1) Sus intentos de conformar y mantener el orden internacional en concordancia con sus valores, intereses y normas provocarán inevitables reacciones de otros polos internacionales o de otros actores internacionales que gozando de cierto poder –como las potencias regionales o sectoriales– se consideran relegados en la jerarquía internacional debido al mantenimiento de ciertas formas de relación, normas legales o instituciones, que los per-

judican o marginan y que intentarán modificar en su provecho, como ocurre con las denominadas potencias emergentes (BRICS).

- 2) Por el hecho de que los actores que dirigen cada una de las estructuras internacionales se ven obligados a intervenir de un modo constante y creciente en las relaciones internacionales, con el objeto de garantizar la efectividad de su dominio precisamente porque el poder no es solo capacidades o reputación, sino ejercicio voluntario de tales medios para conseguir unos fines específicos en las relaciones internacionales. El constante intervencionismo de los polos internacionales les ocasiona desgaste y, a largo plazo, un drenaje de sus recursos y capacidades hacia iniciativas o actuaciones exteriores que terminan por debilitar su poder social interno y cuestionar su legitimidad internacional.

La hegemonía o dominio impuesto, sea unilateral o colectivo, no es la única fórmula para establecer y mantener la polaridad. Existe otro procedimiento relacional basado en la negociación para la acción cooperativa entre los actores que participan de una sociedad internacional y cuya finalidad es crear, mantener o modificar una determinada multipolaridad estructural que es el multilateralismo producto del consenso¹. Ello se aplica también al regionalismo.

Como decía Jean de la Fontaine: *“Cualquier poder, si no se basa en la unión, es débil”*. Si no hay unión consensuada entre países, corren riesgo los objetivos a lograr por cada uno de ellos.

No obstante, una de las notas distintivas del proceso de globalización es la multipolaridad heterogénea en su composición (incluye el ámbito financiero-económico así como la constante revolución tecnológica) y expansiva en su actuación.

Cada país tiene un perfil propio dado por tres estructuras básicas que provienen de su evolución histórica y de la idiosincrasia de su pueblo: 1) su estructura política y jurídica; 2) su estructura económico-social, y 3) su estructura cultural, que incluye un componente científico-tecnológico. No hay dos países iguales.

Las asimetrías pueden ser significativas en cuanto a sus recursos (materiales y humanos) y los medios que utilicen.

No obstante, el peso de las variables externas es cada vez mayor en las economías nacionales, estableciendo condiciones para las decisiones gubernamentales. Ningún país puede permanecer aislado.

La manifiesta interrelación de las políticas económicas de varios países puede provocar consecuencias nefastas, por lo cual –muchas veces– los efectos recesivos se extienden como efecto “dominó” (efecto “tequila”, crisis asiática de 1997, efecto “tango”, etc.).

En la actualidad, se está incorporando el neologismo “desglobalización”, utilizado a partir de enero de 2009 por el premier británico Gordon Brown en el Foro de Davos, que sostuvo que, por primera vez, los flujos transfronterizos están creciendo menos que los domésticos y que es una tendencia *“que debemos detener para evitar el riesgo de una peligrosa espiral mundial de desglobalización”*. Jeffrey Sachs ha comentado que el colapso de la globalización es totalmente posible, como sucedió en el siglo XX con la Primera Guerra Mundial y la Gran Depresión, y podría volver a ocurrir.

Varios gobiernos se han pronunciado contra el creciente proteccionismo, al que se le endilgó que acentuara la Gran Depresión, pero la presión local es muy intensa para proteger fuentes de trabajo y demás actividades económicas. Ello se refleja claramente en las políticas propuestas por Donald Trump, que posibilitaron su acceso a la presidencia.

La solución de la crisis global debería basarse en la cooperación internacional, a fin de aplicar políticas coordinadamente anticíclicas.

1 Conf. Añorve, D.; Cid, I. y Gutiérrez, A. T. (coords.), *Los BRICS entre la multipolaridad y la unipolaridad en el siglo XXI*, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, Universidad de Guanajuato, México, 2012, págs. 17-53. Caldach, Rafael, “Hegemonía, multipolaridad y multilateralismo: los casos de Estados Unidos y la Unión Europea”, ampliación del texto presentado en la conferencia pronunciada en la Facultad de Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional Autónoma de México el 27 de febrero de 2012, en el ciclo “El debate contemporáneo de las Ciencias Sociales”, organizado con motivo de la celebración del 60 Aniversario de la creación de la Facultad.

Es conveniente que los Estados fomenten una mayor actividad económica interna para neutralizar medidas proteccionistas de otros países, sin perjuicio de que en la adecuada colaboración internacional está la clave para salir de la crisis.

Desde el punto de vista tributario es imprescindible la posibilidad de contar con convenios de información que efectivamente se cumplan. Desde la perspectiva de la seguridad y de los controles aduaneros, la colaboración internacional es indispensable.

El multilateralismo, el regionalismo y el bilateralismo tienen varios objetivos, entre los cuales se destaca: 1) el fomento del comercio internacional; 2) la necesaria colaboración y asistencia entre Estados y organismos internacionales.

1. FOMENTO DEL COMERCIO INTERNACIONAL

Al pronunciar un discurso en el Taller sobre la Facilitación de las Inversiones para el Desarrollo, el 10 de julio de 2017 en la Organización Mundial del Comercio (OMC), el Director General Roberto Azevêdo dijo que combinar el comercio, la ayuda y la inversión puede contribuir a que los países promuevan el desarrollo, diversifiquen su capacidad de exportación y se integren mejor en la economía mundial. La actividad fue organizada por el grupo de Amigos de la Facilitación de las Inversiones para el Desarrollo (FIFD), en el que están representados 11 miembros de la OMC, y reunió a expertos de organizaciones internacionales, organizaciones no gubernamentales, el sector privado y los círculos académicos.

En el marco de las iniciativas mundiales encaminadas al logro de los objetivos de desarrollo sostenible de las Naciones Unidas, en 2017 la Unión Europea ha hecho una contribución de 10 millones de euros al Marco Integrado Mejorado (MIM), el único programa mundial de Ayuda para el Comercio concebido exclusivamente para ayudar a los Países Menos Adelantados (PMA) a aprovechar su potencial comercial con el fin de alcanzar el desarrollo sostenible y el crecimiento económico.

Los oradores que intervinieron en diversas sesiones del Examen Global de la Ayuda para el Comercio, del 11 al 13 de julio de 2017, afirmaron que la facilitación del comercio puede ser un factor decisivo para el desarrollo sostenible, puesto que la agilización del movimiento transfronterizo de mercancías y servicios ayuda a mitigar la pobreza e incluso las crisis humanitarias. La importancia de esta cuestión quedó de manifiesto en un concurso de relatos de experiencias concretas, cuyas ganadoras, originarias de Zambia y Jamaica, se dieron a conocer en el marco del evento.

2. NECESARIA COLABORACIÓN Y ASISTENCIA ENTRE ESTADOS Y ORGANISMOS INTERNACIONALES

2.1. Acuerdo sobre Facilitación del Comercio

El 22/2/17 entró en vigor el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio (AFC), al haber sido adoptado por las dos terceras partes de los Estados Miembros de la OMC.

Por la ley 27.373 (BO: 28/7/17), el Congreso de la Nación Argentina aprobó el Protocolo de Enmienda del Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio, hecho en la ciudad de Ginebra –Confederación Suiza– el 27 de noviembre de 2014, que consta de seis artículos y un anexo. Este anexo está constituido por el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio (AFC).

La entrada en vigencia en la Argentina está condicionada a la presentación del Instrumento de Ratificación ante la OMC.

Según se estima, este Acuerdo reducirá los costos de intercambio mundial en un 14% aproximadamente, beneficiando especialmente a los países en desarrollo y simplificará los trámites para las exportaciones e importaciones.

La aplicación de estas recomendaciones podría beneficiar en gran medida a las PyME argentinas que tendrán un mayor acceso a las cadenas globales de valor. Por ende, se incrementará la recaudación estatal de ingresos y aumentará la transparencia de los regímenes aduaneros.

Este Convenio Multilateral, que regula aspectos aduaneros esenciales del flujo internacional de mercaderías, al entrar en vigencia en la Argentina, se incorporará al ordenamiento jurídico nacional con un estatus constitucional superior al de las leyes (artículo 75, inciso 22, CN).

El Acuerdo contiene una serie de disposiciones para agilizar los despachos aduaneros, transparencia y difusión de los procesos aduaneros, ventanilla única, operadores confiables, gestión de riesgos, auditorías aduaneras, admisión temporal, tránsitos, cooperación con otros organismos, entre otras cuestiones.

Estimo que no serán demasiadas las reformas que nuestro país deba introducir en su ordenamiento jurídico con motivo de la entrada en vigencia de ese Acuerdo. Tales reformas podrán implementarse por leyes, decretos o resoluciones, según el caso, sin modificar el Código Aduanero que constituye nuestra legislación de base.

Es así que, por ejemplo, la publicidad de las normas a la que se refiere el artículo 1 del AFC está consagrada en el artículo 11 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos como requisito de eficacia de los actos de alcance general. Además, en nuestro país, cada vez se halla más perfeccionada la información por vía de Internet en el sitio web de la AFIP de los procedimientos y trámites implementados en materia aduanera.

Hay aspectos como el de las resoluciones anticipadas del artículo 3 del AFC que podrán instrumentarse por vía de normas reglamentarias. A ese respecto podría implementarse en materia aduanera el régimen de consulta vinculante del artículo incorporado al artículo 4 de la ley 11.683 –t.o. en 1998 y modif.– que fue reglamentado por la resolución general de la AFIP 1948/05.

Los requisitos del recurso administrativo y del recurso judicial del artículo 4 del AFC se cumplen en Argentina con los recursos previstos en el Código Aduanero, que prevén (entre otros) el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias ulteriores.

En cuanto a las infracciones aduaneras deberá efectuarse una interpretación sistemática de los casos de responsabilidad por el hecho de otro previstas en los artículos 903 al 909 del Código Aduanero frente al artículo 6, punto 3.2, del AFC, que sienta: *“Cada Miembro se asegurará de que las sanciones por la infracción de una ley, reglamento o formalidad de aduana se impongan únicamente a la persona o personas responsables de la infracción con arreglo a sus leyes”*.

Las medidas del artículo 7 del AFC propenden a que haya mayor rapidez y menor costo en cuanto al levante y despacho de las mercaderías, sin perjuicio del control que deban ejercer las aduanas a fin de salvaguardar intereses superiores de la Nación, aspecto este que se halla fortalecido por la colaboración entre aduanas de distintos países así como por la labor del Comité Técnico.

El artículo 10, punto 6.1, del AFC, en cuanto dispone que a partir de su entrada en vigor, *“los Miembros no introducirán el recurso obligatorio a agentes de aduanas”*, se concilia con el artículo 37 del Código Aduanero (según la ley 25.063 y el decreto 1160/96) en cuanto autoriza a prescindir del despachante de aduana en los casos que contempla.

Es importante la regulación contenida en materia de cooperación aduanera en el artículo 12 del AFC que incluye el intercambio de información entre países miembros.

2.2. Convenio de Kyoto Revisado

La ley 27.138 aprobó el “Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Modificado) celebrado en Kyoto (Japón)” —comúnmente denominado Convenio de Kyoto Revisado (o CKR)— el 18/5/73, que consta de veinte artículos y un Anexo General, bajo los auspicios del ex Consejo de Cooperación Aduanera —CCA— (actualmente Organización Mundial de Aduanas —OMA—). Su entrada en vigor se fijó para el 19/9/15.

Este convenio fue revisado en 1999 (CKR) a iniciativa del Comité Técnico Permanente de la OMA.

Los países que se adhieren al CKR cuentan con 36 meses desde su entrada en vigencia para la parte contratante a fin de implementar las normas del Anexo General y de los Anexos específicos y su(s) capítulo(s) que haya aceptado, y 60 meses desde esa entrada en vigor para implementar las normas transitorias contenidas en el Anexo General. Puede solicitarse una prórroga al Comité de Gestión (artículo 13). Es posible la denuncia del CKR en los términos del artículo 17.

El CKR contiene un concepto de “territorio” distinto al del Código Aduanero y del GATT (también aprobado por nuestro país). Ello origina varias posiciones: una de estas es que hay que modificar el Código Aduanero en cuanto al concepto de territorio; otra, que puede optarse a ese respecto por el GATT, en cuyo caso no habrá necesidad de reforma alguna de ese Código; y otra por la cual deben interpretarse sistemáticamente las disposiciones sin necesidad de reforma.

Salvo la cuestión atinente al territorio, con el CKR tal vez no se produzcan grandes cambios, ya que las normas previstas en dicho Convenio son más bien criterios generales sin dar plazos ni normas taxativas.

Además, cabe observar que se están tratando de adaptar las disposiciones aduaneras. Por ejemplo, la resolución general AFIP 4097-E/17 (BO: 28/7/17) dejó sin efecto el régimen de “Aduanas Especializadas” de la resolución general AFIP 1924/05 y modif. Ello guarda consonancia con el punto 3.20 del Anexo General: “*La Aduana permitirá que se presente la declaración de mercancías en cualquier oficina aduanera habilitada*”.

Con los referidos instrumentos multilaterales y los que se analizarán en esta Mesa Redonda, habrá de procurarse, entre otros objetivos, el fomento del comercio, el desarrollo de las economías y la *sustentabilidad de la paz y del orden mundial*, como finalidad a perseguir por las aduanas de todo el mundo, ya que el cumplimiento efectivo de las funciones aduaneras de control es esencial para combatir el flagelo del terrorismo internacional y del narcotráfico, entre otros fines destacables. Asimismo, este objetivo constituye un requisito indispensable para el desarrollo de las actividades económicas y, en general, para la vida en sociedad.

No puede haber sustentabilidad fiscal sin orden, paz y justicia.

El mundo actual parece condicionado por la incertidumbre económica y el aumento de las presiones contrarias a la globalización.

Es conveniente que los Estados fomenten una mayor actividad económica interna (fortalecimiento de la industria, planes de obras públicas, autosuficiencia alimentaria, eliminación del desempleo, etc.), a fin de neutralizar medidas proteccionistas de otros países, pero sin desmedro de reiterar que en la adecuada colaboración internacional está la clave para salir de la crisis.

Henry Ford aseveraba: “**Llegar juntos es el principio. Mantenerse juntos es el progreso. Trabajar juntos es el éxito**”.

MULTILATERALISMO, REGIONALISMO Y BILATERALISMO. OPORTUNIDADES PARA MÉXICO

Andrés Rohde Ponce

El presente artículo trata de las diversas formas o maneras por medio de las cuales los Estados (concretamente sus gobiernos) regulan su comercio con el mercado internacional, las clasificaciones de dichas formas existentes en la doctrina y en los ordenamientos comunitarios, internacionales y nacionales, cuáles de ellas ha aplicado y seguido México en su política comercial con el exterior en el pasado reciente, y como previo análisis plantear sus fortalezas y retos para finalmente culminar con alguna visión personal sobre sus oportunidades en el entorno de cierre de la segunda decena del siglo XXI.

Por su naturaleza, alcance y finalidades, este breve artículo no pretende exponer ni analizar detalladamente la información de las cifras absolutas de los principales indicadores macroeconómicos ni las estadísticas de las variables socioeconómicas ligada al comercio exterior mexicano, como, por ejemplo, el producto interno bruto (PIB) y balanza comercial durante todos los años de los períodos que se menciona, empleo y salarios, etc. Por ello, este breve ensayo hará referencia en términos generales a dichos indicadores y variables y remitirá al lector a las fuentes consultadas, mismas que se encuentran a libre disposición en las redes públicas de Internet, y que aparecen al final de este trabajo.

El autor no pretende de modo alguno inclinarse por ninguna de las rígidas formas de la política comercial internacional (proteccionismo vs. libre cambio) y tampoco por ninguna de las diversas modalidades del comercio exterior reglado (multilateralismo vs. otras vías) ya que como herramientas de una política están sujetas a valores, lugares, épocas y múltiples circunstancias que influyen en su elección.

La exposición conceptual sobre política comercial y formas del comercio sujeto a las reglas convenidas, es simplemente con carácter introductorio en el tema. Para su estudio detallado se remite en la bibliografía a obras especializadas en la materia. Este breve artículo no tiene la pretensión de defender la política comercial contemporánea de México. Esa es una labor política y este sencillo trabajo no tiene esa labor, solo intenta brindar una explicación técnica jurídica de las razones expuestas por sus responsables y las consecuencias de dicha política.

I. UBICACIÓN CONCEPTUAL

El comercio exterior de los países lo realizan las personas y las empresas que importan y exportan mercancías, prestan servicios relacionados con dicho comercio e invierten sus capitales en empresas nacionales y del extranjero que se dedican al diseño, la producción y la distribución de productos a través de las fronteras, sin dejar de observar que en muchas ocasiones y en casi todas las naciones también el Estado produce cosas que exporta y desde luego, su facultad y capacidad de ser comprador de bienes.

Frente a esta actividad cotidiana, constante, intensa e inmensa de sus ciudadanos y sus empresas con gran trascendencia e impacto en sus sociedades, el Estado puede tomar actitudes, programas y acciones de regulación o también no tomar ninguna. En ambos casos –intervenga o no intervenga– reflejarán las políticas públicas en la materia. Ya anticipo desde aquí que esa posición bipolar entre intervenir en todo o no intervenir en nada es solo eso, una posición ideológica que ni siquiera los gobiernos con posiciones extremas aplican por completo, ya que en la realidad, los gobiernos intervienen en ciertos sectores o regiones con diversas graduaciones y cierto tiempo, y al mismo tiempo, no intervienen en otras.

1. La política del comercio exterior. Proteccionismo y libre cambio o del maniqueísmo ideológico

Con todas las advertencias anotadas, podemos señalar que el debate se ha centrado en colocar la política comercial en dos únicos cajones o compartimentos: proteccionista, si el Estado decide impedir las importaciones y promover las exportaciones de su producción nacional o doméstica o, por el contrario, liberal o de libre cambio, si permite que sean los ciudadanos y sus empresas (el mercado) quienes libremente elijan que desean importar y exportar.

Las motivaciones de la política pública proteccionista podrán ser reservar la demanda y el consumo nacional a sus productores, generar una industria inexistente o incipiente y no exponerla a la competencia internacional y muchas más. Indudablemente que todos los países en algún momento de su historia han aplicado esta política y en muchos casos, con buenos resultados.

Entre las múltiples razones de la política de libre cambio pueden ser incrementar la competitividad de las empresas, mejorar las condiciones de los consumidores, recibir inversión del extranjero y muchas más.

Lo que tienen de común es que ambas buscan el bienestar de su población, a través de generar producción, fuentes de empleo y salarios que eleven el mercado interno y contribuyan al desarrollo social de su país.

Reitero aquí que, por regla general, no existen los purismos, pues en la actualidad, casi todos los gobiernos llevan políticas mixtas, o sea, lo mismo impiden las operaciones de ciertas mercancías con el exterior que dejan otras a las fuerzas del mercado. Desde luego, lo anterior no podría omitir la existencia de algún país donde su gobierno tenga una absoluta prohibición de no comerciar con el exterior, pero quizá en ese mismo caso sea el gobierno quien directamente o a través de una de sus agencias realice las transacciones internacionales.

2. Los instrumentos de la política comercial. Los aranceles y las regulaciones no arancelarias o anclados en los clichés

Ya exponer la existencia y aplicación de estos “instrumentos” significa que estamos situados en las condiciones de un comercio exterior regulado y, por ende, de algún modo y en cierta magnitud, así sea minúscula, de intervención del Estado.

Siguiendo con esas añejas clasificaciones, históricamente se han dividido en dos: aranceles (impuestos y derechos a la importación y exportación) y medidas o regulaciones no arancelarias o aquello que no sea un arancel.

Dentro de los primeros se ubican, muy *grosso modo*, las cargas pecuniarias que el Estado exige de los importadores y exportadores por introducir o extraer mercancías del territorio del país (territorio aduanero concretamente) y que tienen a su vez diversas clasificaciones y denominaciones.

En la cuestión de si los derechos o impuestos aduaneros surgen con motivo fiscal (recaudatorio) o económico (desalentar o impedir la operación comercial con el extranjero) me parece que la solución se inclina por la primera, es decir, su objeto inicial es tributario, pues de lo contrario, el arancel con fines económicos eficiente impediría la operación y por ende, no tendría por fin la recaudación, lo que supondría que el arancel sería entonces una medida no arancelaria, con lo cual se llega a contradicciones insuperables.

Las regulaciones no arancelarias son todas aquellas disposiciones públicas que se manifiestan como prohibiciones, restricciones, permisos, cupos, trámites, documentos, sellos y demás requisitos para poder importar o exportar. Su finalidad es proteger intereses públicos incuestionables como la seguridad, la salud humana, el medio ambiente, al consumidor, la flora y la fauna, las especies en peligro de extinción, el patrimonio cultural de la nación y muchos más. Es cierto que esos requisitos tienen importantes funciones de protección de los ciudadanos, pero también que por allí se han introducido medidas que en apariencia tienen esas finalidades aunque simuladamente se usan para impedir o desalentar o encarecer las importaciones a sus territorios, lo que se ha llamado *neoproteccionismo*.

Ahora se tiene la convicción de que además de dichas herramientas, los Estados pueden usar otras medidas que son difíciles de ubicar en uno de los dos compartimentos, como son los *tipos de cambio competitivos*, de los que se ha señalado a algunos miembros del grupo *BRICS* por usarlos en detrimento de las exportaciones a sus países y, entre otras más, las complejas e innecesarias formalidades del despacho aduanero.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, expondrá algunas consideraciones generales sobre las formas con que los Estados observan o regulan su comercio exterior.

II. EL UNILATERALISMO. EL COMERCIO EXTERIOR SIN REGLAS

La primera gran manera de estas formas consiste en que el gobierno regula o no regula su comercio de mercancías. En esencia, consiste en que, por sí solo y sin tomar el parecer y mucho menos convenir con los gobiernos o empresas de los productos de donde son originarios o de donde provienen, emite o aplica o deja de aplicar los instrumentos antes mencionados. Si se lo mira bien, el unilateralismo no es una expresión exclusiva de alguna filosofía de política comercial, es decir, el unilateralismo no es propio ni del proteccionismo ni del libre cambio, ya que existen medidas no unilaterales (fueron acordadas con otros gobiernos) que son proteccionistas como son los acuerdos de restricción de mercados, –por ejemplo el de los artículos de vestir– y, por el contrario, como las acciones de apertura comercial de enorme impacto, que fueron decididas e implementadas de manera unilateral, por ejemplo, las tomadas por México en el período de 1983-1986 y 2008, por medio de los cuales hizo reducciones a más del 75% del universo arancelario con desgravaciones de más del 50% de la tasa NMF (aplicable a todos los productos sin importar país de origen o procedencia), igualmente la eliminación del permiso o licencia previa de importación del 72% de dicho universo (el 100% estaba sujeto) y la derogación del control de cambios. La apertura fue amplísima, pero nada aseguraba que así se mantuviera y algún día se restablecieran dichas medidas ante el aumento de las importaciones. Ya se puede asomar alguna insinuación de conclusión en el sentido de que una diferencia esencial del unilateralismo con las formas de regulación pactadas es la seguridad y certeza que brinda la regulación del comercio exterior del Estado con otros Estados a los inversionistas y empresas.

III. EL COMERCIO BAJO ACUERDOS

El contenido de los acuerdos comerciales sobre las mercancías, sus regulaciones y las materias sobre las cuales actualmente se aplican las reglas a negociar son muchas y cada día surgen otras más, pero puedo partir de tres que son básicas:

- 1) las Partes asumen la obligación de “no hacer”, consistente en que no concedan apoyos domésticos a la producción exportable;
- 2) las Partes estipulan la obligación “de hacer”, consistente en permitir el acceso de productos foráneos a sus mercados, eliminando las barreras que los obstaculizan;
- 3) las Partes se comprometen a la “reciprocidad”, o sea que deben tratar a las mercancías de la otra parte de la misma forma como se trata a las mercancías producidas en su territorio.

Saltan a la vista, de inmediato, las cualidades del comercio regulado por un acuerdo con los otros países con los que se comercia, pues brinda reglas de competencia leal, certero y recíproco, ya que incluso en el supuesto de existir en el convenio mercancías excluidas los interesados saben de antemano que no las podrán comerciar, evitando gastos innecesarios por el rechazo de las mismas a su arribo al puerto de entrada.

De esas reglas básicas se ha ido profundizando en las negociaciones comerciales, por ejemplo, conviniendo las consecuencias y el procedimiento y las Partes incumplen la primera obligación al otorga apoyo a la producción local como son los derechos compensatorios por subsidios y las investigaciones necesarias; el establecimiento o aumento de aranceles o licencias por una Parte y el derecho de la otra Parte de exigir y obtener compensación equivalente o establecer represalias o retaliaciones comerciales o el establecimiento de tributos o cargas administrativas a los productos de importación de los cuales se exceptúa a los nacionales.

Es muy interesante observar que en la práctica comercial internacional se han venido siguiendo ciertas reglas que actualmente parecieran ya son conceptos universales, por ende, hasta cierto punto innecesario definir en los acuerdos, por ejemplo, las normas y prácticas del Convenio Internacional sobre Simplificación y Armonización de los Regímenes y Procedimientos Aduaneros de 1973, revisado en 1999, conocido como la Convención de Kioto (CKR) y que el Acuerdo de Facilitación del Comercio (AFC) de la Organización Mundial del Comercio (OMC) en vigor desde el 22 de febrero de 2017 pareciera incluir bajo la denominación de “normas internacionales pertinentes” (artículo 10.3).

IV. LAS FORMAS DE NEGOCIACIÓN DEL COMERCIO REGLADO

Un acercamiento inicial al tema puede llevar a considerar que los diversos tipos del comercio negociado o reglado son clasificados por la cantidad de los Estados que son Partes del acuerdo comercial: bilateral, si son dos; regional, si incluye a todos o una parte sustancial de una región geográfica, plurilateral, si son tres o más Estados suscriptores y multilateral, si son la inmensa mayoría de los países del mundo.

Esta clasificación, sin embargo, se puede hacer más compleja si se piensa en acuerdos que fueron elaborados por varios Estados pero que su obligatoriedad puede estar sujeta solo a aquellos que posteriormente decidan adherirse e incluso puedan hacerlo con reservas o modificaciones, por ejemplo, los Acuerdos Plurilaterales del Anexo 4 del Acuerdo que establece la OMC, en materia de aeronaves o compras públicas. En las próximas líneas solo esbozaré cada una de ellas, con la única finalidad de ubicar el tema principal objeto de este breve artículo.

1. El bilateralismo

En esta modalidad, los antecedentes históricos son efectivamente acuerdos suscritos entre dos naciones exclusivamente, circunstancia que fue ocasionada porque el surgimiento

del Estado moderno como sujeto de personalidad internacional fue bajo la forma de Estado nacional.

En esta clase debemos distinguir los acuerdos que denominaré *esenciales* de aquellos otros que denominaré *integracionistas* surgidos a partir de la última década del siglo.

Los esenciales son los más antiguos y generalmente fueron denominados como de “Amistad, Navegación y Comercio” y comenzaban sus cláusulas estableciendo que los puertos de las Partes se encontraban abiertos al comercio y navegación de la otra Parte.

En varios de ellos, ya en el siglo XX, podemos encontrar la cláusula de la NMF además de las siguientes disciplinas: intercambio de listas de oferta exportable, la promesa de realizar misiones comerciales, establecimiento de oficinas de negocios, cooperación y asistencia científica, cultural e intercambio de información y expertos.

Actualmente, esta clase de acuerdos es muy eficiente e importante para materias muy específicas de interés exclusivo de las Partes como pueden ser la administración de las fronteras comunes, cooperación aduanera y creación de capacidades conjuntas, además de cuestiones como seguridad, protección ciudadana y migración.

Los bilaterales “integracionistas” aparecieron a finales del siglo pasado bajo la forma de Tratados de Libre Comercio (TLC) al amparo de las excepciones previstas por el artículo XXIV del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT 1947/94) y aunque dicho precepto hace suponer que establece la integración regional –que supone una porción geográfica limítrofe– en realidad, varios no son regionales en el sentido estricto ni tampoco involucran a tres o más territorios aduaneros o países partes. Existen varios ejemplos, pero en nuestra región se pueden citar, a modo solo de ejemplo, el Acuerdo de México con Chile y aquellos que inicialmente México concertó con naciones centroamericanas como Costa Rica, Guatemala, Nicaragua y El Salvador.

Estos acuerdos, además de incluir las disciplinas de acceso de mercados, también incluyeron disposiciones sobre procedimientos aduaneros.

Es importante señalar que los países, al imputarles la naturaleza y régimen de TLC, escapaban a las obligaciones de reciprocidad de la cláusula NMF.

Generalmente, estos acuerdos bilaterales no crean instituciones públicas o internacionales para la administración de los mismos, sino simplemente comisiones o grupos de trabajo que se reúnen en los plazos previstos para resolver cuestiones concretas.

2. El regionalismo

El primer caso –y hasta la fecha, más representativo– fue la Comunidad Europea (CE), actualmente Unión Europea, establecida conforme al citado artículo XXIV del GATT con los Tratados de Roma de 1957, de Maastricht de 1993 y de Lisboa de 2007, bajo la forma de una unión aduanera (UA).

Brevemente esbozo que mediante el acuerdo que establece una zona de libre comercio los Estados Partes eliminan los obstáculos al comercio intrazona de sus mercancías originarias, mientras que en la unión aduanera, además de esa eliminación intrazona, establecen un arancel común para las mercancías originarias de otros países o territorios.

En la actualidad, la UE, de ser una UA pasó por mercado común, luego una unión económica y está casi culminando un proceso de federalización en el cual ya cuenta con poderes comunitarios: el ejecutivo (Comisión Europea) el legislativo (Parlamento Europeo) y el judicial (Tribunal Superior de Justicia Europeo), además de contar con políticas fiscales, poblacionales, agrícolas comunes, incluso con moneda comunitaria, el Euro.

En cuanto a los TLC se puede señalar al Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN o NAFTA) como aquel que a partir del año de 1994 marcó una avenida comercial y cuyo texto y estructura se consideró como un modelo de tercera generación que fue seguido en varias regiones del orbe, por las disciplinas que incluyó y que no se encontraban regladas en el GATT de 1947 en vigor en esa época.

Especialistas destacados observan que en estos dos tipos de integración comercial las labores se centran en dismantlar los obstáculos al comercio levantados con anterioridad, que es coherente con los conceptos señalados en el precepto del GATT ya mencionado, pero pronto se observa que esas nociones no incluyen procesos superiores o más profundos de integración, como el mercado común y la unión económica, en donde además de esa desarticulación de barreras se construyen estructuras organizacionales, políticas públicas e instituciones distintas a las nacionales. Para no salirse del paraguas de la excepción –lo que haría que estarían obligados a extender a terceros las concesiones por aplicación de la NMF– los mercados comunes y uniones económicas han estado usando la expresión “montadas en una unión aduanera”.

Una lectura objetiva, estricta y literal permite señalar que el artículo XXIV del GATT, cuando describe la unión aduanera, no establece que la mera existencia, pago del arancel e importación definitiva (para consumo en los términos de ciertas legislaciones nacionales) permita la libre circulación de las mercancías dentro de la UA. Por ello, me parece que la libre circulación de las mercancías intraunión aduanera que hayan pagado el arancel externo común deberá pagar dicho arancel tantas veces como traspase esas fronteras, a excepción de:

- 1) exista una transformación sustancial y suficiente sin salirse de la unión, o
- 2) la unión aduanera se haya convertido en “mercado común”.

Desde luego que el mercado común genera otras oportunidades y otras situaciones, como, por ejemplo, la cuestión de los impuestos internos (entre ellos, el impuesto al valor agregado) y el reparto de la renta aduanera entre el país donde se encuentra la aduana de entrada y despacho de las mercancías y el país donde las mercancías serán consumidas, cuando ambos son países diferentes.

3. El plurilateralismo

Inicialmente negociados a principios de los años 80, estos acuerdos no lograron el consenso unánime de todos los miembros de la OMC y por ello, solo son obligatorios para las Partes que posteriormente los han aceptado. Son los siguientes: el Acuerdo sobre el Comercio de Aeronaves Civiles, el Acuerdo sobre Contratación Pública y los ya extinguidos: Acuerdo Internacional de los Productos Lácteos y el Acuerdo Internacional de la Carne de Bovino.

Con su inclusión en el Anexo 4 del Acuerdo que establece la OMC, se buscó fijar una línea de negociación que permitiera ir logrando adhesiones en el futuro. Actualmente son Partes 32 y 19 miembros, respectivamente, aunque como he expuesto antes, las disciplinas han sido previstas en otras avenidas de la negociación comercial como los TLC, las uniones aduaneras y los mercados comunes.

4. El exolateralismo

Se han denominado así las negociaciones que sin ser estrictamente materia de la OMC, sin embargo tienen un impacto importante en el comercio internacional, como son los Tratados para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones (APPRI); para impedir o contrarrestar la doble tributación a fin de establecer el reconocimiento mutuo en el caso de reglamentos técnicos que obliguen a la certificación de la evaluación de la conformidad y otros.

5. El multilateralismo

Se denomina de este modo la negociación comercial internacional en la cual los países concurren a un foro único de concertación de las reglas de conducta comerciales que regirán el comercio entre todas las naciones sobre la base de la reciprocidad, la no discriminación y la competencia justa. Ese foro fue el GATT de 1947 convertido actualmente en la OMC que aplica el GATT de 1994.

De este modo, la OMC contemporánea, como órgano centralizador de las reglas universales de comercio, servicios e inversión tiene labores tan trascendentes como la liberalización o la creación global de accesos de mercado, como son aquellas consistentes en monitorear el cumplimiento de las obligaciones de las Partes a través de su mecanismo de examen de políticas y, en su caso, operar el órgano de solución de controversias, que creado en 1995 ha tenido excelentes resultados, pues en la gran mayoría de los casos, los Miembros ajustan sus políticas y prácticas comerciales denunciadas, al sentido de los fallos del “juez” de la OMC.

Ciertamente, la última gran ronda de negociaciones –conocida como “Doha”– no ha logrado consensos, en cambio, la OMC ha conseguido un enorme avance con la aprobación en 2013 del AFC y su entrada en vigor el 22 de febrero de 2017.

En fin, teniendo en cuenta todo el marco internacional del comercio, podré exponer un sumario de la política comercial internacional reciente de México.

V. LA POLÍTICA COMERCIAL DE MÉXICO

En un apretado recuento histórico y, por ello, pasando por alto detalles y fechas exactas que impedirían de otro modo cumplir con la extensión limitada para escribirla y exponerla, anotaré solo las grandes épocas en que generalmente se divide la historia comercial internacional de México.

1. Del proteccionismo

Sabido es que, durante la Colonia española, existió el monopolio del comercio de la metrópoli ibérica a través de la Casa de Comercio de Sevilla que regulaba estrictamente lo que se podía comerciar entre España y sus posesiones en América, y que desde luego prohibía el comercio de los virreinos con otros imperios o naciones. Es muy conocida la avidez por la exportación de metales preciosos y la serie de limitaciones para importar efectos distintos a los necesarios para atender las necesidades de la población española en sus territorios de ultramar.

Este proteccionismo no solo se traspasó a los gobiernos resultantes de la independencia de 1821, sino también a los posteriores. Es importante no olvidar que desde esas épocas y hasta muy recientemente, los gobiernos han hecho depender el erario público de los impuestos aduaneros, entre otras razones, por la baja recaudación de los impuestos internos por las exenciones a la minería, la agricultura y los transportes, que concurren con el bajo nivel de ingreso de los trabajadores urbanos y de los campesinos.

Durante la época porfirista –en los 20 últimos años del siglo XIX y los primeros 10 del siglo XX gobernó el dictador Porfirio Díaz– se promovió el crecimiento económico a través de la inversión privada nacional y extranjera, lo que requirió una corta y ligera apertura comercial sobre todo en maquinaria agrícola y del transporte ferroviario.

Posteriormente a la consolidación de la Revolución Mexicana, se inició un largo proceso de industrialización basado en el modelo de sustitución de importaciones y por ende, de proteccionismo, que duró hasta los primeros años de los '80 en el siglo pasado.

Para mostrar qué intenso llegó a ser ese modelo proteccionista de crecimiento económico basta decir que para 1982 estaba cimentado en:

- 1) arancel promedio superior al 50% a todo el universo de la tarifa arancelaria;
- 2) permiso previo de importación para toda la tarifa arancelaria;
- 3) precios oficiales de importación, y
- 4) control generalizado de cambios

Es decir, México se encontraba inmerso en una política amplia y completa de protección comercial.

2. La apertura unilateral

Entre los años 1884 y 1986, México decidió emprender un proceso de amplia liberalización de su comercio internacional, desgravando el arancel aduanero, suprimiendo permisos de importación a enorme cantidad de posiciones arancelarias y eliminando el control generalizado de cambios:

Año	Permiso previo	Arancel promedio
1982	100%	56%
1984/85	37,5%	27,5%
1986	27,5%	22,6% (consolidación GATT 50%)

Igualmente, en el año 1986, previo a su adhesión al GATT, tuvo otra apertura comercial unilateral no recíproca.

Como dije, en 1986, después de un intento en 1979, finalmente México pasó a ser Parte, lo cual implicó un costo de apertura adicional.

No obstante que México ya era Parte del GATT de 1986 y Miembro de la OMC de 1994, posteriormente ha continuado con políticas unilaterales de comercio exterior como en los años siguientes:

2008: 5,3%, que cubrió 70% de la tarifa.

2013: 4,3%.

Como se aprecia, el unilateralismo no excluye que el país que lo ejecute forme parte de otras formas de regulación del comercio.

3. El marco multilateral

Precisamente, para enviar claramente a la comunidad de negocios nacional e internacional, México entró en negociación con el GATT, y su adhesión de país Parte se formalizó plenamente en el año de 1986, inmediatamente después de la liberalización antes mencionada, circunstancia que fue crítica en los foros nacionales, ya que el gobierno abrió sus mercados y después fue a negociar esa apertura, de allí la frase ingenua de que a México se le debe reciprocidad.

Se dijo también que a México le era favorable su ingreso al GATT debido a que, en el pasado, por no ser país *under agreement*, Estados Unidos podía aplicar impuestos compensatorios para sus productos exportados a ese país, acusados de dumping o subsidios, sin la necesidad de probar el daño y, por ende, la relación causal con la práctica desleal denunciada. No obstante, esa afirmación ya no era exacta a la firma del ingreso al GATT porque México y Estados Unidos ya habían suscrito en mayo de 1985 un Memorándum de Entendimiento en el cual ese país se comprometió a la “prueba del daño”.

México fue suscriptor del Acuerdo que establece la OMC y todos sus acuerdos anexos y se mantiene activamente dentro del sistema multilateral de comercio.

4. Los tratados de libre comercio

El primero más significativo, sin duda alguna, fue el TLCAN con los Estados Unidos y Canadá, suscrito el 17 de febrero de 1992 y que entró en vigor el 1 de enero de 1994, es decir, con una vida de más de 24 años rigiendo el comercio trilateral y constituyendo en aquel entonces el mercado más grande del mundo.

El expresidente Carlos Salinas de Gortari dejó evidencia histórica de que el gobierno de México no consideraba conveniente entrar en una negociación de amplio espectro con los Estados Unidos, pero un evento de gran trascendencia histórica global cambió esa visión: el fin de la guerra fría y con ella la apertura de las economías de la Europa del Este y el seguro

desvío hacia esas naciones emergentes de los flujos internacionales de la inversión, necesarias para el financiamiento del desarrollo mexicano. Este fue el principal motivo, es decir, eslabonar la inversión con el comercio, que tuvo México para proponer en febrero de 1989 a la Representante Comercial de los Estados Unidos, durante el Foro Económico Mundial en Davos.

Es interesante señalar que la entrada en vigor del TLCAN representó una desgravación arancelaria de 12.9% que se sumaba a las unilaterales antes citadas.

Al poco tiempo de operar TLCAN y observando sus resultados, la hoy UE y México entablaron negociaciones que culminaron con el Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación (23 de marzo de 2000), el Acuerdo Interino sobre Comercio (8 de diciembre de 1997) y la Decisión Conjunta 2/00 (23 de marzo de 2000), por medio de los cuales se concertó el Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea (TLCUEM) que permitió a México seguir captando inversión para su desarrollo comercial y a la UE buscar el NAFTA *Parity*, para no perder posición en las economías de Latinoamérica (LATAM).

Luego han venido TLC con Chile, Centroamérica, Colombia, Perú, Japón y muchos más, sumando en la actualidad 12 tratados con 46 países; 32 APPRI con 33 países; 9 acuerdos dentro de ALADI y otros de pertenencia a organismos regionales y mundiales como la APEC, OMC, OCDE, etc.

Entre los últimos negociados se trata el Acuerdo de Asociación Transpacífica (Trans Pacific Partnership o TPP) firmado el 4 de febrero de 2016 y cuya entrada en vigor parece que fue detenida por la salida de los Estados Unidos, ya que en el texto actual se requiere la aprobación de un mínimo de países que acumulen el 85% del PIB de los países partes.

5. Los resultados

Existen dos posiciones que en algunas ocasiones se desplazan con mucha facilidad a los extremos: los que imputan a la política comercial todas las carencias y desviaciones políticas, sociales, económicas, culturales de México pero que en el fondo añoran los años del nacionalismo protector y las tradiciones del consumo local, y los que piensan que la modernidad de México en todos esos ámbitos se le debe a esa política de mercados abiertos.

Las fallas alegadas del sistema multilateral de comercio –competencia, transparencia, desigualdad entre y dentro de las naciones, falta de financiamiento del desarrollo– es obvio que también impactan en la actividad económica mexicana.

Como anticipé, la defensa del modelo y de sus resultados corresponde a las instancias políticas que las diseñaron, las negociaron y las ejecutaron, pero ello no es impedimento para señalar premisas con base en datos duros que están en las fuentes de información disponibles en la red. Los resultados favorables como los que no lo son se perciben sin necesidad de argumentar a favor o en contra de ellos.

A continuación se exponen algunos indicadores para la evaluación de los lectores:

A) Volumen del Comercio Exterior (miles de millones de dólares):

1983	37,801
2016	760,995

B) Exportaciones totales anuales:

1983	25,953
2016	373,930

C) Integración de las exportaciones:

1982	petróleo	70%
	agrícolas	20%
	manufacturas	10%

2011	manufacturas	80%
	agrícolas	10%
	petróleo	10%
D) Valor agregado doméstico:		
	Exportaciones a USA	34%
	Exportaciones a UE	46%
	Exportaciones a LATAM	55%
E) Inversión extranjera (miles de millones de dólares):		
1990		2,600
2011		19,500
	Promedio anual	18,993
	Acumulado USA	188,000
F) Comercio Exterior en el PIB:		
1993		24%
1994		26%
2011		61%

Los datos muestran que el comercio exterior de México creció 20 veces y sus exportaciones lo hicieron casi 15 veces, sin considerar que el pico se había logrado en 2014 con 396,912; que su economía se reconvirtió de exportar el 80% de petróleo y 15% de productos agrícolas a exportar actualmente el 80% de manufacturas y 6% de petróleo; el valor agregado doméstico o contenido nacional pasó de 4% a niveles de 24% y de 55% de las ventas a Estados Unidos y LATAM, respectivamente; el número de exportadores pasó de 21,000 a 37,000; se elevaron los flujos de inversión extranjera casi 10 veces en comparación con los años que dieron inicio a la apertura comercial y finalmente se aprecia que el comercio exterior se convirtió en una actividad protagonista en el PIB, al pasar del 24% a un nivel superior al 61%. Todo lo anterior produjo, por ejemplo, divisas externas por montos importantes: exportaciones 349,676, remesas de trabajadores 22,731, turismo 11,663 e IED por 19,440 lo que sumó en ese año la suma de 403,510 miles de millones de dólares, sin considerar los ingresos por la renta petrolera con el exterior.

La anterior información me permite expresar que las políticas seguidas fueron exitosas y condujeron a México a una transformación de enormes dimensiones que colocaron a su economía en las primeras del mundo.

VI. LAS FORTALEZAS DE MÉXICO

Algunas firmas de consultoría mundial pronostican que México podría llegar a convertirse en 2050 en la quinta economía del mundo. Quizás esas afirmaciones sean algo exageradas, pero si México logró el cambio anterior en 30 años, no existe razón para pensar que no pueda dar otro gran salto con las transformaciones en sus indicadores macroeconómicos, sociales y jurídicos.

Acortando la visión al corto plazo, los objetivos serían continuar con la agenda del crecimiento económico en los niveles que requiere una población que sigue creciendo (en 1983 había aproximadamente 73 millones de residentes, mientras que en 2016 ascendió a más de 100 millones de residentes), profundizar su eslabonamiento en las cadenas globales de valor, incrementando la participación del contenido regional y particularmente de las PYME, que son las que más generan empleo.

Para todo ello, México, en mi parecer, tiene las siguientes fortalezas:

1. Aliado de confianza sobre la base de su alto grado de cumplimiento de sus compromisos comerciales.

Después de más de dos décadas de comerciar con mercancías, servicios y recibir inversión extranjera directa (IED), sus socios comerciales tienen la plena certeza de que México –independientemente del perfil del partido político ganador de las elecciones presidenciales y del Congreso– respeta las normas convenidas. Se debe considerar que en estas tres décadas ha habido alternancia dos veces en la Presidencia de la República; en las dos décadas pasadas el partido en el poder es minoría en el Congreso; los gobiernos de los 32 estados están bajo la gubernatura de 4 distintos partidos; los congresos estatales y los alcaldes de los municipios en los Estados y las delegaciones o demarcaciones políticas de la Ciudad de México (capital también de la República) pertenecen a distintos partidos. En suma, el alto grado de politización de la ciudadanía mexicana ha mantenido la agenda económica y le ha dado continuidad, por ende, los gobiernos no han desconocido o incumplido los compromisos internacionales.

2. Una cuantiosa y creciente oferta exportable.

El PIB mexicano sigue creciendo y esto significa que cada vez son más los bienes que se ponen a disposición de los mercados internacionales. No hay peor adversidad para el comerciante que no tener nada o tener poco que vender. Una medición de la oferta exportable podría ubicarla en cifras cercanas a los 600 mil millones de dólares. Pero es importante notar que cerca del 80% de esa oferta son bienes manufacturados, que tienen mayor valor agregado (insumos y salarios) que los agrícolas. México ha dejado de depender de ingresos de la exportación de recursos naturales o productos agropecuarios, como los casos del petróleo y de las hortalizas (15% de total en 2016).

3. El marco legal y red de tratados internacionales.

México reformó su marco constitucional y legal para facilitar y cimentar jurídicamente su integración en el comercio mundial. Para ello, hizo reformas estratégicas para liberalizar ciertos sectores de la actividad económica que permitiera la inversión privada y abrirlos a la competencia.

Reformó diversas leyes –la Ley de Comercio Exterior, la Ley Aduanera, la Ley de Inversiones Extranjeras y muchas más– para dotar de certeza a aquellos que decidieran invertir sus capitales y esfuerzos en México. Para ello, también dotó de mayor jerarquía a los tratados internacionales que a las leyes.

La última reforma permite a México participar en el mercado mundial de la energía, los transportes y las telecomunicaciones, sustentos necesarios para ser actor de la economía digital.

4. Un sistema de redes y vías de comunicaciones.

México cuenta actualmente con un entramado de cobertura nacional e internacional de un sistema de amplia extensión de comunicaciones para todos los medios: la inversión en puertos marítimos, aeropuertos y puentes fronterizos ha sido impresionante y ello permite tener instalaciones y equipos de última generación para el ingreso y salida de transportes y mercancías a y desde México, que se conectan a una red extensa de carreteras a lo largo y ancho del país.

Actualmente, están en construcción tres ejes transoceánicos que conectarán los litorales de los océanos Pacífico y Atlántico (puertos que conecta a México con Asia y Europa, respectivamente); las fronteras del norte con el sur y los puertos del litoral del Atlántico con la frontera con el sur de los Estados Unidos de América.

Adicionalmente, es importante mencionar la gran extensión de sus líneas de suministro eléctrico; sus satélites y la red de bases de telefonía y de banda ancha, garantizando uno de los más importantes activos para la competitividad: la conectividad.

5. Grandes extensiones de superficies aptas para la explotación económica.

A lo largo de estos 30 años, se han construido múltiples polos industriales que permiten albergar las nuevas industrias, servicios y comercios. Ciertamente, existe una gran concentración de la actividad industrial en una decena de estados, pero todavía hay una enorme superficie de tierra para su dedicación a la agricultura, la industria y los servicios. Es muy importante resaltar que México es un país de gran extensión territorial y largos litorales a dos océanos.

6. Dotado de una riqueza extraordinaria de recursos naturales.

Simplemente téngase en cuenta que México es productor de petróleo, energía eléctrica, de enorme riqueza mineral y metales preciosos como la plata y el oro, sin ser dependiente de la exportación de algún producto.

7. Parte integrante de la Cadena Global de Valor.

La evidencia estadística y la información comercial muestran que el 75% de las importaciones mexicanas son de insumos para la producción y otro 5% es de bienes de capital para procesar esos insumos, lo que indica claramente que México está muy integrado en las cadenas de valor.

Otro dato importante es que la balanza con otros países, por ejemplo, la UE, es deficitaria para México, lo que es evidencia de que siendo insumos las importaciones mexicanas procedentes de esos países, alguna parte se retorna al extranjero pero no a los mismos países, siendo por ello, también importante para esos países, que México tenga y mantenga la red de TLC con la que cuenta. Dicho de otro modo: si a México le va bien, a esos países también. Lo contrario, lamentablemente, también sería cierto.

8. La Ventanilla Única de Comercio Exterior VUCEM.

Desde principios de los años 90 del anterior siglo, se empezó a usar los sistemas y medios informáticos en las operaciones de comercio exterior en las aduanas de México, con base en la entrega física de medios magnéticos con la información de los despachos realizados (CADEPA) y algunos pocos años después ya con su transmisión electrónica a distancia. En los primeros años de este siglo, el 100% de la operación aduanera se tramitaba con base en un sistema aduanero integral (SAAI), al cual se fue adicionando de bases de datos o parámetros y criterios para validar previamente la información de todas las declaraciones aduaneras que se pretendía despachar por los interesados. El sistema previó en la ley la existencia de un “mecanismo” de selección que determina si la operación se sujeta a revisión física o se desaduan libremente sin dicha revisión. Durante un tiempo, ese mecanismo se denominó “aleatorio”, lo cual indicaba que al azar, haría la citada determinación; algún tiempo después se denominó “automatizado”, con lo cual se quiso señalar que sería programado con criterios y parámetros quienes inducirían la decisión, con lo cual se creó ya una herramienta de la administración de riesgo.

Ese sistema se fue concatenando con todos los sistemas de las dependencias de la administración pública mexicana permitiendo que esas agencias enviaran las autorizaciones, permisos, licencias y demás que prueban el cumplimiento de regulaciones no arancelarias, con lo cual además de apoyar el *paperless* se establecía medidas de facilitación y control.

Oficialmente, el gobierno mexicano decretó la creación de la VUCEN a finales de 2011 y desde 2012, viene creciendo su perfeccionamiento a través de sumar más procesos en dicha ventanilla única. Actualmente se trabaja en una ventanilla binacional en el marco de los acuerdos de colaboración con los Estados Unidos.

Estudios de la OCDE y BM demuestran que la existencia de esta ventanilla única contribuye con un impacto el 3% del costo del comercio y que esta atención puede generar un incremento en el comercio exterior de varios miles de millones de dólares, razón por la cual considero que es una fortaleza muy destacada y, además una de las obligaciones emanadas del AFC.

9. Los mexicanos han reconvertido su vocación al servicio y al trabajo.

El trabajador mexicano se ha destacado no solo por ser mano de obra barata, sino por tener un costo menor en ausentismo, incapacidades y fallas. Se acabó el “ai se va” cantinflesco de mediados del siglo pasado. No es de extrañarse que la industria extranjera en México sea de alta precisión: aeronáutica, equipos de tecnologías de la información (eléctrico, electrónico, computacional, telecomunicaciones), equipos médicos, química farmacéutica y otras de esta índole que exigen habilidades, conocimientos y destrezas continuas. Igualmente, es sorprendente la capacidad de los mexicanos para dominar otros idiomas y su adaptabilidad a otras sociedades y culturas.

Es notable cómo se han acercado las culturas mexicanas y norteamericanas en los últimos años.

No debe pasar por alto que la brecha de los salarios de los trabajadores chinos y mexicanos se cierra aceleradamente debido al incremento de los primeros. En efecto, datos de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) muestran que en el año de 2002 esa diferencia era 237,9% y para el año de 2010 se había reducido a 13,8%, es decir, que se había encarecido de gran manera la mano de obra china, ganando en competitividad la mexicana.

El sector privado está organizado fuerte y participa muy comprometido. El sector productivo privado no solo participa con sus empresas, sino que tiene un papel activo muy importante en el diseño de las políticas públicas a través de sus organizaciones que los representan, con sólidas estructuras organizacionales y funcionales que permiten ser asesores de los “cuartos de junto” en las negociaciones internacionales, que surgieron con motivo del TLCAN.

Son ejemplos de estas organizaciones, la CONCAMIN, que agrupa a cámaras industriales (entre ellas la CANACINTRA, una de las más importantes), la CONCANACO, que reúne a las cámaras de comercio; el COMCE, que aglutina a los exportadores; la AMB, que agrupa a los banqueros y otras más. Igualmente debe decirse de las fuertes agrupaciones de los agricultores, de los ganaderos y de los pescadores.

En fin, el gobierno y sociedad han sido, en la mayoría de las veces, un frente común que facilita la negociación internacional. Los desacuerdos han sido varios y algunas veces han detenido las negociaciones, como ocurrió con el Brasil.

10. La autonomía de Banco de México y las Comisiones de Competencia Económica y Telecomunicaciones.

Respecto del Banco Central, ha permitido que la política monetaria no se involucre con las necesidades de la política hacendaria del gobierno federal, logrando con ello la sanidad y estabilidad de los indicadores macroeconómicos. Es cierto que esa autonomía también se ha acompañado de una vigilancia del déficit fiscal. Con ello, las reservas internacionales han llegado a niveles históricos y una de las razones que las explican es que los tipos de cambio se dejan en una banda de flotación que permite no subsidiar los cambios a costa de esas reservas.

Es indudable que una fortaleza son los esfuerzos institucionales para desactivar los efectos negativos sobre el comercio, la industria y el consumidor, de los proveedores dominantes o en condiciones de monopolio, como es el caso de los transportes, la banca y las telecomunicaciones, que por cierto no es un fenómeno circunscrito a México, sino de alcances mundiales.

VII. RETOS EXTERNOS

No obstante, en el camino de México se observan algunas circunstancias que podrían afectar negativamente si no las supera con eficiencia y rapidez.

1. Los principales socios comerciales se encuentran en convulsión interna y externa.

En efecto, Estados Unidos tiene una nueva administración que manifiesta contradicciones en sus manifestaciones y que los medios diplomáticos mexicanos deben colaborar en buscarle una salida política al presidente Trump. Por una parte, señala que debe volver el *buy american* y dar por terminado el “horrible” NAFTA, sin embargo, los funcionarios de ambas administraciones trabajan intensamente para actualizar dicho tratado. La administración americana entiende muy bien que la relación fronteriza con el sur es más de seguridad nacional que meramente comercial. El levantamiento y retiro de los puestos de los socios en la frontera sería una irresponsabilidad enorme en caso de que se afectara con actos de terrorismo que nunca han ocurrido o entrado a la Unión Americana por esa frontera o por los aeropuertos mexicanos.

Por cuanto hace a Europa, si bien es cierto que solo atrae un 5% de su mercado también es cierto que incrementa cada año sus inversiones en el país. Ella está ahora sometida a la salida de la Gran Bretaña (BREXIT), que indudablemente provoca consecuencias adversas en la UE mientras no se pacte una salida tersa, sin pasar por alto las crecientes presiones en las naciones europeas por la migración que atraviesa sus fronteras, ocasionadas por guerras civiles en varios países, entre ellos, Siria y Egipto.

Es incuestionable que, estando México vinculado con cadenas globales de valor, estas circunstancias le afectan de algún modo.

2. El socio natural con otra visión.

Desde luego, me refiero a LATAM y destacadamente a algunas naciones potencias de la región, como Brasil, Argentina y Venezuela.

La información económica disponible muestra que Brasil es la mayor economía de LATAM con un PIB que supera al mexicano, pero esa misma información muestra que no más del 30% de ese PIB está relacionado con el comercio exterior, lo que significa que su economía está con altos grados de proteccionismo, pues crece hacia adentro por el blindaje a sus empresas. No obstante, la economía mexicana le exporta desde dentro a través de la inversión de empresas mexicanas en el Brasil que llega a ascender a más de 150 mil millones de dólares.

Por su parte, Argentina, también está alejada de las políticas de apertura comercial, lo que es evidencia del tamaño y perfil de su industria y el predominio de las explotaciones primarias como la agricultura de cereales y la ganadería y sus productos y las veces que ha sido sometida al órgano de solución de controversias de la OMC por medidas que se oponen a la liberalización, como las licencias de importación sujetas a requisitos de desempeño (*performance requirements*).

Por ejemplo, y en relación con México, particularmente, el incumplimiento por Argentina de los compromisos contraídos en el Acuerdo de Complementación Económica ACE55, en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) en materia de importación de vehículos automotores.

México es hoy un productor de manufacturas, mientras que estas naciones son poderosas en el mercado de productos agropecuarios de los que México cada vez produce menos. Las condiciones de complementariedad son muy ostensibles, pero también la retórica política al estilo de la CEPAL de los años 60 del siglo pasado y los candados puestos en el Mercosur que les impide la “doble membresía”.

Mírese, por ejemplo, el caso de Colombia y Perú, que han superado las ataduras de esa doble membresía en la Comunidad Andina de Naciones y han suscrito toda una red de TLC, entre ellos con México, lo que ha permitido cimentar en esos países su integración en la red de “bloques de bloques” como el Acuerdo de Asociación Transpacífica (TPP), la Alianza del Pacífico y el “Arco del Norte” de América del Sur.

Las capacidades de las economías de LATAM solo son comparables con la de otra región del mundo emergente y dinámica que es la asiática, sin embargo, existen dos datos a considerar: 1) la diferente visión que existe entre México y esos países, y 2) que en esos países el cambio de partido en el gobierno podría interrumpir, e incluso no iniciar, la continuidad de una concertación comercial.

3. El “competidor de todos” aprovecha los espacios.

Sí, se trata de China, aunque esté importando productos básicos de LATAM es indudable que impide que esta región desarrolle otros mercados y a cambio continúa apoderándose de mercados tradicionales de la región.

Si se considera que los socios comerciales de México siguen suscribiendo TLC, las preferencias arancelarias a su favor se erosionan y con ello, la necesidad de nuevas fuentes de suministro o reducir unilateralmente los aranceles para no perder competitividad. Esa es la virtud de la acumulación de origen en el encadenamiento de TLC como el Arco Norte, la Alianza del Pacífico y el TPP. Por ejemplo, a la firma de los TLC con México, esos incrementaron sus TLC con otros países: Estados Unidos de 2 a 13; Canadá de 1 a 10; Chile de 0 a 16 y Japón de 0 a 12.

VIII. RETOS INTERNOS

México tiene que superar de modo eficaz las cuestiones de competitividad, coherencia regulatoria y Estado de Derecho, particularmente en el combate a las prácticas corruptas en los negocios y la administración pública, todos ellos vinculados con el costo de la actividad económica.

Desde luego, resalta de manera destacada la implementación del AFC cuyos costos han sido valorados por el Banco Mundial, de manera destacada.

IX. OPORTUNIDADES

Expertos señalan que las oportunidades que México tiene frente a sí son las siguientes: 1) inversión en los sectores energéticos y financieros; 2) exportación de servicios profesionales e informáticos; 3) convergencia con políticas agrícolas con las entidades estatales de los Estados Unidos; 4) incremento de la industria de partes e insumos para la industria automotriz y otras; 5) profundización del TLC con la UE; 6) desarrollo de Zonas Económicas Especiales (ZEE) en el sureste mexicano debido al alza en el costo inmobiliario chino; 7) penetración en el mercado asiático con la operación del TPP; 8) profundización de la integración en LATAM por la ausencia de Brasil y Argentina en los mercados del Arco del Norte; 9) Sistema Logístico con Centroamérica por la operación del Tratado Único; 10) Expansión de la inversión mexicana en las economías de Brasil y Argentina, para exportar desde dentro.

X. MÉXICO EN EL FUTURO

México le seguirá apostando al libre comercio en cualquier sentido en que concluya la negociación del TLCAN. El mensaje es a las empresas que le dieron su confianza y depositaron en él sus inversiones en industrias generadoras fuentes de empleo. A los gobiernos, el men-

saje que envía es que considera que después de 24 años el comercio y la actividad económica cambiaron. No existía en aquel entonces el internet y la economía digital. Algunos insumos ya no se producen en la región y cada vez más las reglas de origen basadas en el comercio de bienes finales ya no son aplicables, pues ahora el producto final se califica más por los procesos que por los insumos. Un dato es ejemplificativo de lo anterior: hay productos en el comercio entre Estados Unidos y México que, antes de llegar a tener la condición de producto terminado, cruzan hasta cuatro veces en ambas direcciones la frontera entre estos dos países.

MULTILATERALISMO, REGIONALISMO Y BILATERALISMO. LA EXPERIENCIA PERUANA

Julio Guadalupe Báscones

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo ha sido desarrollado en el marco de las X Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales a ser realizadas en el mes de agosto de 2017 en la ciudad de Buenos Aires, Argentina, y tiene por finalidad analizar la forma con que la concepción de esquemas de comercio dentro de la denominada “liberalización”, en esencia multilateral (teniendo al Acuerdo de creación de la Organización Mundial de Comercio [OMC], antes GATT, como principal referente), ha ido, en los últimos tiempos, cediendo espacio a esquemas de negociación alternativos de carácter más restringido en el plano regional y bilateral.

Todo ello –no hay que perderlo de vista– bajo la licencia otorgada por el propio GATT (Cláusula XXIV) en sujeción a lo cual, y estableciendo una excepción a los principios de no discriminación y de la nación más favorecida, se da cabida a la suscripción de acuerdos tendientes a la creación de uniones aduaneras o zonas de libre comercio.

Esta excepción que, a la postre, se convirtió en la regla general, podría encontrar razonabilidad si se parte de aceptar que el problema sistémico en esquemas multilaterales radica en las evidentes y marcadas diferencias en cuanto a los países que los conforman. Esta situación ha originado que los intereses de los países en vías de desarrollo se vean normalmente postergados por los de los países desarrollados, pues los primeros no encuentran posibilidades concretas de canalizar y gestar sus legítimos intereses en foros amplios y abiertos, razón por la cual podría decirse que, de alguna manera, los acuerdos de alcance restringido (sobre todo los bilaterales) han contribuido a equilibrar las desigualdades en términos de intercambio.

En este contexto (agudizado, en su momento, por los problemas existentes para finalizar las negociaciones multilaterales gestadas en la Ronda de Uruguay), es que, en los noventa e inicios del nuevo milenio, surgen con mucho dinamismo corrientes de integración regional dando paso a la proliferación existente, a la fecha, de múltiples y muy diversos acuerdos de alcance geográfico más, o mucho más, restringido pero que quizás conectan mejor con necesidades específicas y puntuales de los países que los suscriben.

De otro lado, se tiene que la utilización permanente de la Cláusula XXIV ha generado la proliferación desmedida de acuerdos comerciales de alcance restringido, situación que ha

originado el debilitamiento del sistema multilateral, a tal punto que muchos han llegado a poner en duda, incluso, su viabilidad.

Esto se agrava debido a que la falta de claridad de la Cláusula XXIV ha originado que no exista un adecuado nivel de control ni tampoco mucho entusiasmo, en cuanto al análisis de compatibilidad de los acuerdos regionales con las disposiciones del GATT.

II. COMENTARIOS EN TORNO AL MULTILATERALISMO

En relación con los acuerdos suscritos bajo el marco multilateral de la OMC, el profesor Basaldúa señala que *“las disciplinas de la OMC constituyen una de las expresiones más destacadas de la globalización en el aspecto jurídico... Las organizaciones internacionales y sus disciplinas, con todos los defectos y falencias que puede achacárseles, constituyen para los más débiles la única defensa efectiva frente al accionar de los Estados más poderosos. Por eso sentenciaba Lacordaire: ‘Entre el fuerte y el débil es la libertad la que oprime y la ley la que libera’”*¹.

En efecto, sobre la base del multilateralismo se han venido gestando importantes directrices tendientes, de un lado, a eliminar distorsiones en el comercio internacional generadas por medidas que afectan los intercambios comerciales tanto a nivel arancelario (orientación hacia su disminución / eliminación) como paraarancelario (orientación hacia su eliminación), y de otro, orientadas hacia la facilitación del comercio. Tales directrices se aprecian en temas tales como subsidios agrícolas, medidas antidumping y compensatorias, comercio de servicios, solución de controversias, entre otros.

Ello, con la finalidad no solo de disminuir los costos aparejados a las operaciones de comercio exterior, sino también de asimilar las mejores prácticas comerciales orientadas a generar un mayor valor agregado y mejores niveles de competitividad.

Sobre esta base, y en términos generales, podría afirmarse que el multilateralismo resultaría beneficioso debido a que: i) genera una reasignación de recursos hacia la producción de la oferta exportable; ii) aumenta la eficiencia neta de la economía, por exponer a los productores a la competencia internacional, y iii) promueve el aprovechamiento de economías de escala por los sectores sustituidores de importaciones porque se orientarían a los mercados externos.

Ahora bien, el GATT, como sistema multilateral, se sostiene básicamente en el “principio de no discriminación al comercio”; principio que encuentra su materialización en dos aspectos rectores: i) el tratamiento igualitario respecto de las mercancías objeto de importación que sean originarias de los territorios de los demás países miembros (“cláusula de la Nación más Favorecida” conforme al artículo I del GATT), y ii) el tratamiento igualitario dentro del territorio de los países miembros en lo que respecta a mercancías importadas y nacionales (“cláusula de Trato Nacional” conforme al artículo III del GATT).

Respecto de la cláusula de la Nación más Favorecida (en adelante, “la cláusula de la NMF”), y bajo la idea central de “trato igualitario para todos los demás”, es de mencionar que la propia OMC ha señalado que esta cláusula constituye la piedra angular del sistema multilateral de comercio concebido después de la Segunda Guerra Mundial.

La importancia de este principio radicaría en el hecho de que las condiciones más favorables de acceso concedidas a un país en particular deban otorgarse automáticamente a todos los demás participantes en el sistema. Esto permitiría que todos (en especial los más débiles) resulten beneficiados sin necesidad de nuevas negociaciones de las concesiones que puedan haber sido convenidas entre países con real poder de negociación².

1 Ricardo Xavier Basaldúa, *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, págs. XXII y XXIII del prefacio de la primera edición, 2ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2013.

2 Disponible en: https://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/cbt_course_s/c1s6p1_s.htm.

De esta manera, y con base en la cláusula de la NMF, lo que se busca es evitar negociaciones y pactos separados entre los miembros del acuerdo multilateral, constituyéndose en sí misma en un mecanismo para desincentivar estas prácticas y así buscar neutralizar el otorgamiento de ventajas paralelas (mayores) otorgadas a terceros por contrapartes contractuales en menoscabo de aquellas ventajas otorgadas en un primer momento por el país oferente de que se trate.

Como se aprecia, la cláusula de la NMF constituye, en el fondo, una garantía de aplicación simétrica de ventajas aduaneras, tributarias o de otra naturaleza con vocación de generalizarse en el seno del acuerdo multilateral y en beneficio de todos sus miembros. La importancia de esta cláusula resultaría tan mayúscula que para algunos autores como John Jackson³ todas las demás disposiciones del GATT derivarían de manera subsidiaria de este esencial postulado, concibiéndola así como el eje del sistema multilateral de comercio establecido por este acuerdo.

En síntesis, y como podemos advertir el GATT se identifica, principalmente, como un organismo multilateral a partir de la declaración de su cláusula sobre el trato de nación más favorecida (NMF), la misma que aboga por la difusión del principio específico de reciprocidad y se sustenta en el principio de no discriminación.

III. LA EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN

Se suele afirmar que el principio de no discriminación en que se sustenta el GATT se encuentra debilitado debido a que han sido aprobadas múltiples y diversas excepciones a su aplicación dentro de las cuales tenemos principalmente: i) la “cláusula de anterioridad”; ii) el tráfico fronterizo; iii) los acuerdos comerciales de preferencias; iv) la “cláusula de habilitación”, y v) los sistemas generales de preferencias⁴.

Es de señalar, que el debilitamiento al que hemos hecho referencia es producto de la “flexibilidad” con la que, desde su génesis, fue concebido el GATT y que se profundizó con las modificaciones posteriores a las que este fue sometido. Empero, se afirma también que la aludida flexibilidad del principio de no discriminación resultaba necesaria ante la manifiesta disparidad existente en el plano económico entre sus países miembros (países en desarrollo y en vías de desarrollo).

La suscripción de acuerdos de integración económica de ámbito regional o bilateral si bien constituye una excepción a la cláusula de la NMF (como expresión más palpable del principio

3 John Jackson, *World Trade and the law of GATT. A legal analysis of the General Agreement of Tariffs and Trade*, The Bobbs-Merill Company, Charlottesville, Virginia, The Michie Company, Law Publishers, 1969.

4 Hacemos breve referencia a estas excepciones, teniendo en consideración que en el presente trabajo abordaremos puntualmente el tema de los “acuerdos comerciales de preferencias”:

- La cláusula de anterioridad o *grandfather clause*: Cláusula incluida por el Protocolo de Aplicación Provisional del 30 de octubre de 1947 en virtud de la cual se permitía a los países miembros mantener en vigencia todas aquellas leyes internas que no fueran contrarias, en lo esencial, a la Parte II del GATT (artículos II al XXIII).
- La cláusula de tráfico fronterizo: Cláusula contenida en el numeral 3 del artículo XXIV del GATT en virtud de la cual se admite que cada país miembro otorgue ventajas o concesiones (tarifas reducidas, ejemplo) tendientes a facilitar el tráfico comercial fronterizo en zonas determinadas y colindantes con países vecinos. Ello, reconociendo la situación de especial abandono, pobreza y necesidad en que, normalmente, se encuentran las poblaciones limítrofes.
- La cláusula de habilitación: Decisión adoptada en el seno de la Ronda de Tokyo (1973 - 1979), relacionada con el trato diferenciado y más favorable, reciprocidad y mayor participación de los países en desarrollo. En virtud de esta cláusula se autoriza (habilita) tanto a los países desarrollados a otorgar tratamientos preferenciales a los países en desarrollo como a los países en desarrollo a otorgarse ventajas y beneficios entre sí.
- Los sistemas generalizados de preferencias: Mecanismos que encuentran sustento en los artículos XXXVI, XXXVII y XXXVIII de la Parte IV del GATT referida al Comercio y Desarrollo y que fue incorporada mediante Protocolo modificadorio con vigencia al 27 de junio de 1966. En virtud de estos sistemas los países desarrollados pueden otorgar a los países en desarrollo, de manera unilateral, preferencias de carácter comercial y principalmente arancelarias. Estos sistemas son reflejo de la “cláusula habilitante” a la que hemos hecho referencia anteriormente.

de no discriminación) no implicaría, en principio, una vulneración a los términos del GATT en la medida en que, como ya se ha indicado, la suscripción de este tipo de acuerdos está permitida de manera expresa por la Cláusula XXIV de este acuerdo.

Así, en el párrafo 4 de esta Cláusula se señala que *“las partes contratantes reconocen la conveniencia de aumentar la libertad del comercio, desarrollando, mediante acuerdos libremente concertados, una integración mayor de las economías de los países que participen en tales acuerdos. Reconocen también que el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio debe tener por objeto facilitar el comercio entre los territorios constitutivos y no erigir obstáculos al de otras partes contratantes en estos territorios”*.

La orientación hacia el regionalismo y en especial el bilateralismo se ve reforzada por el hecho de que estos acuerdos se negocian y concretan en lapsos de tiempos relativamente cortos en contraposición a los acuerdos multilaterales, que se caracterizan por la lentitud de los procesos de negociación. Además, el hecho de no existir en estos acuerdos la cláusula de la NMF favorecería que los países puedan acordar concesiones comerciales en temas sensibles sin el temor de tener que extenderlas necesariamente a otros países con quienes no han negociado de modo directo.

Como se aprecia, la posibilidad de establecer uniones aduaneras y zonas de libre comercio al margen del GATT admite un tratamiento discriminatorio preferencial entre los países suscriptores de este tipo de acuerdos en detrimento de terceros países. Sobre esta base, el otorgamiento de ventajas exclusivas y excluyentes propugnado por este mecanismo constituye su visible y concreto beneficio, situación que es precisamente, y paradójicamente, la que se busca proscribir con la cláusula de la NMF.

IV. ENFRENTANDO UNA REALIDAD INDISCUTIBLE

Se afirma que debido a la aplicación descontrolada de la cláusula XXIV del GATT y a la consecuente proliferación de los acuerdos regionales o bilaterales, el sistema multilateral de comercio se encontraría deteriorado, llegándose, incluso, a cuestionar la necesidad de mantener el propio sistema multilateral.

Al respecto, la OMC ha señalado que la consecuencia de que los acuerdos comerciales preferenciales se hayan multiplicado de manera exponencial es que existiría, a la fecha, más de un elemento de confusión en el sistema de comercio mundial debido a la aplicación de diversos tipos preferenciales a distintos interlocutores comerciales (con plazos diferenciados para llegar a una desgravación total), siendo la administración de estos esquemas sumamente compleja y las normas de origen preferencial poco coherentes⁵.

No obstante, y ante la realidad de los hechos, la propia OMC ha reconocido no solo que el fenómeno del regionalismo siempre ha existido, sino también que constituye una corriente que continuará en franca expansión con lo que correspondería encararlo desde un punto de vista integrador antes que antagónico, señalando de este modo que *“las iniciativas de integración regional y multilateral complementaban los esfuerzos en pro de un comercio más liberal y abierto en lugar de construir alternativas. Los acuerdos de integración regional estipulan deberes y obligaciones tanto a niveles más altos como a niveles más bajos que los estipulados en la OMC”*⁶.

Ello, sobre la premisa que tanto el multilateralismo como el regionalismo tienen por objetivo la reducción sustancial de los aranceles aduaneros y obstáculos al comercio y que, por tal

5 “El futuro de la OMC. Una respuesta a los desafíos institucionales del nuevo milenio”, Capítulo II, “La erosión de la no discriminación”, numeral 81, Informe del Consejo Consultivo al Director General Supachai Panitchpakdi, OMC, Suiza, 2004.

6 “El regionalismo y el sistema mundial de comercio”, Secretaría de la OMC, 1995, pág. 66, citado por Ricardo Basaldúa en su libro *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, ob. cit., pág. 159.

motivo, ambos niveles de integración apuntarían hacia un fin común con lo que se sugeriría la idea de una complementariedad antes que de un antagonismo⁷.

Así, en el afán de encontrar maneras de compatibilizar ambos sistemas de integración (en apariencia concebidos como figuras extremas) la corriente actual sugeriría buscar mecanismos de coherencia y sinergias aceptando quizás que algunos temas serían mejor desarrollados desde una perspectiva multilateral y otros desde una perspectiva regional.

Para mejorar la coherencia entre los acuerdos regionales (considerando dentro de estos a los bilaterales) y el sistema multilateral, la OMC recomienda⁸: i) acelerar la apertura del comercio multilateral; ii) corregir las deficiencias en el marco jurídico de la OMC; iii) adoptar un enfoque más flexible como complemento del marco jurídico vigente, y iv) multilateralizar el regionalismo. Estos sistemas, se señala, no tienen por qué ser mutuamente excluyentes.

Sobre esta base, se adopta un concepto de multilateralización (bajo la recomendación de “multilateralizar el regionalismo”) sustentado en una ampliación de manera no discriminatoria (hacia terceros países) de los efectos de los acuerdos comerciales preferenciales (ACP) o en la fusión de distintos ACP, concepción que partiría del entendimiento que la propia proliferación de los ACP (“maraña de acuerdos”) habría producido su debilitamiento.

Lo expuesto se apreciaría, por ejemplo, en la difícil –o muy difícil– administración de las múltiples y disímiles reglas de origen establecidas en cada uno de estos acuerdos, situación que originaría que los países que los suscriben deban adaptar su aparato productivo al cumplimiento de estándares diferentes que no siempre resultarán coherentes ni compatibles entre sí.

La consecuencia de esto –indica la OMC– se materializaría en la gestación de varias iniciativas de multilateralización a nivel regional (para reducir el “laberinto” de los ACP) señalando como ejemplos al Código de Buena Conducta del APEC y al Sistema Paneuropeo de Acumulación.

Sobre esta base, parecería que la complejidad sobre la normativa de origen consustancial a los ACP podría tornarse en un espacio que dé cabida a iniciativas multilaterales orientadas hacia la armonización de estas reglas teniendo como sustento la orientación mundial actual hacia la consolidación de cadenas productivas fragmentadas geográficamente. Se buscaría así que la OMC propicie una importante reducción de costos de transacción, al actuar como foro para la coordinación, normalización y armonización de las normas de origen preferenciales.

Finalmente, es importante indicar que quienes apoyan el regionalismo y bilateralismo antes que el multilateralismo sostienen que estas constituyen prácticas que principalmente han favorecido a los países en vías de desarrollo al permitirles manejar con mayor eficiencia el necesario impulso de sus economías respecto de sus “principales socios comerciales” y/o “socios naturales”. Ello, habría permitido generar para estos países nuevas e importantes oportunidades de negocios (atracción de inversiones).

También quienes simpatizan con los acuerdos regionales y bilaterales afirman que estos han servido para regular aspectos sumamente importantes (por ejemplo, propiedad intelectual, medio ambiente, inversiones, etc.) que normalmente no eran tocados en convenios de nivel multilateral y que, más bien, han servido para que dichos temas sean incorporados en la agenda de debate de la OMC.

7 Conforme se aprecia de la página web oficial de la OMC. Disponible en: https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/bey1_s.htm., esta institución reconoce la importancia que los acuerdos regionales han tenido para la consolidación del sistema multilateral de comercio indicando que *“aunque parezca contradictorio, los acuerdos comerciales regionales pueden muchas veces servir realmente de apoyo al sistema multilateral de comercio. Esos acuerdos permitieron que grupos de países negociaran normas y compromisos que iban más allá de lo que era posible multilateralmente en aquel entonces... En particular, esos acuerdos deben contribuir a que los intercambios fluyan con mayor libertad entre los países del grupo sin que se levanten obstáculos al comercio con el mundo exterior. Dicho de otro modo, la integración regional debe complementar, no amenazar, el sistema multilateral de comercio”*.

8 “La OMC y los Acuerdos Comerciales Preferenciales”. Capítulo II, “El sistema multilateral de comercio y los ACP”, numeral 4, pág. 189, Informe sobre el comercio mundial, 2011.

V. LA EXPERIENCIA PERUANA

El Perú no ha estado al margen del proceso de proliferación de tratados en el ámbito regional y bilateral.

Sobre esta base es importante mencionar que desde hace más de 20 años, el Perú viene implementando una política comercial de apertura y liberalización tendiente a su inserción en la economía mundial bajo un esquema que propenda al fortalecimiento de un sistema de comercio internacional justo, transparente y previsible sustentado, principalmente, en la competencia leal y en la reducción paulatina de barreras al comercio. Bajo este entendimiento, los procesos de apertura comercial se han venido gestando y desarrollando tanto a nivel multilateral, regional como bilateral.

Lo que se busca, en el fondo y más allá del foro en el cual el Perú pueda participar, es reducir la brecha de separación con el desarrollo, generar una diversificación productiva sostenible, así como consolidar una oferta exportable competitiva con sustento en bienes y servicios de valor agregado.

En el plano multilateral, Perú es miembro del sistema multilateral de comercio (GATT) desde el año 1951 y es miembro fundador de la Organización Mundial de Comercio (OMC) a la cual pertenece desde el año 1995, participando activamente en las iniciativas sobre liberalización y facilitación del comercio internacional.

Asimismo, Perú viene participando de manera activa en:

- El Foro de Cooperación Asia Pacífico (APEC) sobre facilitación y dinamización de comercio.
- El Comité de Comercio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en el marco del proceso de acceso del Perú a dicho organismo.
- Las reuniones de negociación en el marco del Programa de Doha en las que participa con una nutrida agenda que incluye propuestas en torno a temas relativos con agricultura, subvenciones a la pesca, propiedad intelectual, biodiversidad, conocimientos tradicionales y recursos genéticos, facilitación del comercio de bienes y servicios, entre otros.

Para el Perú, la importancia de participar en iniciativas multilaterales estriba en la asimilación por la normativa interna peruana de directrices que permitan, de un lado, la implementación de las mejores prácticas internacionales y, de otro, constituyan garantía contra prácticas proteccionistas. Un ejemplo claro de asimilación de buenas prácticas lo tenemos en las directrices impartidas a nivel del Convenio de Kyoto en materia de armonización de regímenes aduaneros, convenio que si bien no ha sido ratificado por Perú, ello no ha impedido que sus postulados hayan sido incorporados de manera voluntaria en la normativa aduanera peruana.

De otro lado, resulta clara la voluntad del gobierno peruano de aprovechar el apoyo y asistencia en materias de comercio propiciados por la OMC en cuanto, principalmente, a lo siguiente: i) fortalecimiento estratégico en políticas y proyectos a nivel institucional gubernamental; ii) fortalecimiento productivo y técnico para el desarrollo de oferta exportable competitiva a nivel empresarial; iii) transferencia de conocimientos y capacidades en materia comercial de manera descentralizada, a nivel de los gobiernos de ámbito subnacional (gobiernos regionales y locales), y iv) capacitación y difusión permanente de las oportunidades comerciales bajo el marco multilateral.

Adicionalmente, la política comercial peruana se ha caracterizado por la negociación y suscripción de acuerdos comerciales regionales y bilaterales con la finalidad de acelerar los beneficios de una mayor liberalización y facilitación del comercio. Bajo este entendimiento, la suscripción de acuerdos a este nivel son concebidos como complementarios de los suscritos a nivel de la OMC.

Los acuerdos comerciales regionales y bilaterales suscritos por el Perú (bajo una óptica de buscar coherencia con las disposiciones y principios OMC) constituyen instrumentos de política comercial tendientes a generar un mayor dinamismo de las exportaciones peruanas en el mercado internacional así como a consolidar el acceso libre de derechos a los territorios de sus principales socios comerciales con una incidencia más acentuada en los sectores no

tradicionales. En la práctica, estos acuerdos han servido para estrechar lazos comerciales principalmente en el ámbito bilateral, así como generar un clima propicio de atracción de la inversión extranjera.

Al respecto, debemos indicar que, a la fecha, Perú ha suscrito y puesto en vigencia un total de 19 acuerdos con 53 países, los cuales concentran aproximadamente el 80% del PBI mundial. De lo mencionado se desprende que aproximadamente el 94% de las exportaciones peruanas estén cubiertas por preferencias derivadas de estos acuerdos, dentro de los cuales destacan aquellos suscritos con los principales socios comerciales del Perú como Estados Unidos, China y la Unión Europea.

En adición a lo antes señalado, tenemos que actualmente se vienen negociando cinco acuerdos adicionales entre de los cuales se destacan los casos de Australia y la India.

En el plano regional también resulta importante la suscripción y reciente entrada en vigencia del Acuerdo de la Alianza del Pacífico con México, Colombia y Chile en un claro intento por convertir a la costa del Pacífico en una plataforma de producción y comercio principalmente con Asia. En este escenario, la posibilidad de acumular origen, de un lado, y la gama de acuerdos internacionales que el Perú ha suscrito, de otro, lo ubica en una situación bastante expectante en la región.

No debemos dejar de lado a la Comunidad Andina (CAN), la misma que, a pesar de todos sus problemas, se mantiene en vigencia con una desgravación del 100% del universo arancelario y una interesante política de normativa y criterios jurisprudenciales de jerarquía supranacional.

A partir de lo antes mencionado, podemos afirmar que Perú mantiene como objetivo estratégico en materia de comercio exterior la búsqueda de la internacionalización empresarial y diversificación de mercados sobre la base, por un lado, de la negociación e implementación de acuerdos comerciales tanto a nivel multilateral, regional y bilateral, como, por el otro, de la administración y aprovechamiento de acuerdos comerciales vigentes en estos mismos niveles. Ello, con la finalidad de lograr la inserción de las empresas peruanas en cadenas globales de valor y atraer la inversión extranjera.

Por último, y a fin de graficar los efectos positivos que puntualmente el bilateralismo ha generado para el Perú sin que ello haya supuesto vulnerar postulados OMC sino, por el contrario, actuar en forma acorde y complementaria con ellos, podríamos citar la experiencia peruana en torno a la suscripción y puesta en marcha, en el año 2009, del Acuerdo de Promoción Comercial suscrito con los Estados Unidos⁹. Este acuerdo constituye, en el ámbito aduanero y del comercio exterior, un instrumento jurídico indispensable, pues a raíz de él se gestaron importantes cambios no solo en la legislación aduanera peruana interna, sino también en la forma en que el Perú venía negociando este tipo de convenios internacionales¹⁰.

9 El Acuerdo de Promoción Comercial con los Estados Unidos fue aprobado por resoluciones legislativas 28.766 y 29.504 y entró en vigencia el 1 de febrero de 2009 con sujeción a lo establecido en el decreto Supremo 009-2009-MINCETUR.

10 El Capítulo V del acuerdo de Promoción Comercial con los Estados Unidos contenía mensajes claros y directos relacionados, primordialmente, con el hecho de que la normatividad aduanera peruana debía *“permitir que las mercancías sean retiradas de los recintos aduaneros en un plazo máximo de 48 horas”*. Este simple postulado obligó al gobierno peruano a instaurar mecanismos para permitir que los consignatarios estuvieran en aptitud de retirar sus mercancías (autorización de “levante” aduanero), en forma inmediata o casi inmediata.

De otro lado, este acuerdo comprendía otros importantes temas: “seguridad jurídica” (publicación adelantada de la normativa, resoluciones anticipadas, etc.); “gestión del riesgo” (focalización del control en operaciones de alto riesgo flexibilizándolo en operaciones de bajo riesgo); “uso de tecnologías de la información” (envíos electrónicos antes del arribo de la mercancía, sistemas electrónicos para el análisis y direccionamiento de riesgos, etc.), y “envío de entrega rápida” (procedimientos más expeditivos); asuntos, todos ellos, de impacto directo en las operaciones aduaneras de ingreso al país y de salida de mercancías desde el país.

Estas medidas constituyeron la piedra angular con base en la cual se gestaría el cambio del sistema aduanero peruano, que finalmente ocurrió con la expedición del decreto legislativo 1053 mediante el cual se aprobó la nueva Ley General de Aduanas del Perú.

Estos cambios, gestados por efecto directo del Acuerdo de Promoción Comercial con los Estados Unidos, no solo mejoraron la normativa aduanera y de comercio exterior peruana permitiendo que se adecuara a los postulados de la OMA sobre la materia (“Marco normativo para asegurar y facilitar el comercio global” y “Convenio internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros), sino que también permitieron una efectiva adecuación, en forma anticipada, al “Convenio sobre Facilitación del Comercio” de la OMC.

Sin perjuicio de lo anterior, es de señalar que un problema aún no resuelto en el Perú es el de determinar si los reglamentos internos de adecuación de normas con rango legal puedan estar constituyendo un elemento distorsionante para la debida aplicación de los convenios internacionales en que las leyes reglamentadas se sustentan e inspiran. Precisamente, los reglamentos internos que deberían tener por finalidad establecer las precisiones legales y operativas para asegurar la debida aplicación de las leyes y los convenios internacionales podrían de manera indirecta, pero permanente, estar colisionando con las obligaciones asumidas en acuerdos no solo de nivel multilateral sino, incluso, regional o bilateral y respecto de los cuales no se aprecia un nivel de supervisión al menos básico o primario.

VI. CONCLUSIONES

- 1) La proliferación de acuerdos comerciales de alcance regional y bilateral, aunque es una excepción al principio de no discriminación, no constituye en sí misma, una práctica reñida con los postulados de la OMC, desde que el artículo XXIV del GATT la permite de manera expresa.
- 2) Una oportunidad de convergencia bajo una perspectiva de “multilateralizar el regionalismo” en consonancia con la vertiente que propugna una convergencia antes que un antagonismo, podría ser el hecho de encontrar una solución desde el multilateralismo al problema que se suscita para la administración de las diversas reglas de origen derivadas de la multiplicidad de acuerdos regionales existentes.
- 3) En el caso peruano, la política en materia de comercio exterior se sustenta en la participación activa tanto en foros multilaterales como a nivel de suscripción de acuerdos regionales y bilaterales bajo un esquema de complementariedad con los postulados OMC.
- 4) Conforme a la experiencia peruana, las regulaciones de alcance regional y más precisamente de alcance bilateral han permitido (e incluso obligado) que la normativa interna se adecue a convenios de alcance multilateral encontrándose alineada con ellos.
- 5) En el Perú no existe una supervisión adecuada que sirva para determinar el nivel en que los reglamentos internos se adecuan a las obligaciones asumidas, sea a nivel multilateral, regional o bilateral.

MULTILATERALISMO, REGIONALISMO Y BILATERALISMO. LA ESTRATEGIA DE URUGUAY

Raúl González Berro

El presente trabajo tiene por finalidad intentar describir cómo se ha parado Uruguay frente a los dilemas que plantea optar por el Multilateralismo, el regionalismo y el bilateralismo en sus relaciones comerciales.

Analizar ese tema implica revisar la estrategia que ha seguido el Uruguay en su inserción internacional en los últimos años. Más precisamente intentaré referirme a las diferentes visiones que se han contrapuesto en el arco político, incluso o sobre todo, al interior del Frente Amplio, que es el partido que ha gobernado el país, con mayorías parlamentarias desde 2005.

1. MULTILATERALISMO, EL REGIONALISMO Y EL BILATERALISMO

Estos términos refieren a las distintas maneras que han adoptado los Estados para regular sus intercambios comerciales.

Resulta una obviedad, pero hay que señalar que la regulación de las restricciones o incentivos al comercio internacional de un Estado corresponde, en principio, a las normas internas y nacionales de este. Es parte del ejercicio de su soberanía.

De esta manera, en principio, los Estados pueden optar por abrir o cerrar más sus economías a los intercambios comerciales mediante normas nacionales.

Sin perjuicio de esto, los Estados también tienen la posibilidad jurídica de arribar a Acuerdos o Tratados Internacionales con otros Estados, que impliquen compromisos mutuos sobre esos aspectos.

Así, estos tres términos refieren a diferentes tipos de Tratados o Acuerdos Internacionales cuyo contenido implica promover o facilitar el comercio internacional o el intercambio de bienes y servicios entre los Estados que sean parte de los mismos.

Esta clasificación refiere básicamente a cuántos o qué tipo de países son parte de tales acuerdos.

Así, el bilateralismo implica la participación de dos Estados y la concesión entre ellos de facilidades y garantías para promover el intercambio comercial.

El multilateralismo, en cambio, supone la participación de varias partes.

Por otra parte, el regionalismo apunta a los acuerdos entre países que tienen una cercanía geopolítica.

Esta clasificación no refiere a los contenidos y la profundidad de los acuerdos que estos tratados suponen.

La realidad de nuestra época nos muestra que cada vez más el comercio internacional está regulado y se ve afectado por este tipo de Acuerdos. Por un lado, las dos últimas décadas han implicado una proliferación de los mismos ¹ y por otro, el contenido de tales Acuerdos también se ha profundizado de manera que no se limitan solamente a compromisos referidos a aranceles, sino a aspectos tales como facilitación de los despachos, servicios, inversiones, compras gubernamentales, propiedad intelectual, etc.

2. HERRAMIENTAS PARA LA POLÍTICA COMERCIAL

De todas maneras, como siempre, en todos los ámbitos de la vida, los distintos tipos de normas y sus contenidos no son más que instrumentos con los que cuentan los Estados para implementar sus políticas.

Lo mismo ocurre en la regulación del comercio internacional. Los diferentes tipos de normas a aplicar, ya sean normas solamente nacionales o Acuerdos internacionales y de qué tipo y contenido, son simplemente diferentes instrumentos para aplicar la política de inserción internacional de un país.

Entiendo que es importante destacar este carácter instrumental, aunque resulte obvio, ya que a veces, en el fragor de la discusión parece olvidarse.

Si se tiene en cuenta este aspecto, resulta evidente que no se pueden valorar los instrumentos o su efectividad y legitimidad, sin tener en cuenta la finalidad que persigue quien los utiliza.

Es común, en la actualidad, ver análisis políticos e incluso técnicos acerca de que una modalidad u otra es preferible sin referencia concreta a cuál es la meta real que persigue quien lo utiliza.

A veces parece olvidarse que primero se deben tomar las decisiones de política económica acerca de qué es lo que se quiere respecto de la inserción internacional del país y luego evaluar cuáles son las herramientas más adecuadas para lograrlo.

Pongo énfasis en este aspecto, debido a que entiendo que muchas de las discusiones que se dan en Uruguay, cuando se analizan distintos Acuerdos Internacionales y la posible adhesión de nuestro país a ellos, esconden o dejan de soslayo, que lo que existen son diferentes visiones acerca de como debe insertarse el país en la esfera internacional.

Esto es, las verdaderas diferencias no son acerca del instrumento en sí mismo, a pesar, que se discuta sobre ello, sino sobre la meta, sobre lo que debe perseguir el país. La discusión que subyace es mucho más primaria y fundamental, refiere a cuánto y para qué debe abrirse la economía nacional al mundo.

Por eso, cuando en Uruguay se debate acerca de si hay que promover más acuerdos bilaterales o apostar al Mercosur, en realidad, lo que hay detrás es cuánto y con qué finalidad se considera que debe facilitarse la inserción internacional del país.

Lo planteo de esta manera dado que, en general, todos están de acuerdo con cuán importante es que el país capte más y mejores mercados para sus exportaciones. El tema es cuán conveniente es permitir el acceso a nuestro mercado a las importaciones de otros países. Para aquellos que entienden que esto no es conveniente por sí mismo, entonces, el tema es cuánto acceso a nuestro mercado están dispuestos a conceder a cambio del acceso a otros mercados para nuestra producción.

1 Ignacio Bartesaghi ("Las uniones aduaneras: ¿modelo adecuado de integración para los países de la región?", pág. 40, CEFIR, N° 016, año 2012) señala que en la década de los 90 a nivel de la OMC figuraban solamente 70 y ya en 2011 se reportaban más de 330. En el Reporte Anual 2017 de la OMC se informa a diciembre de 2017 había 464 ACR, de los cuales 271 estaban vigentes.

Desde mi punto de vista, en Uruguay, la discusión real es tan básica como eso. Incluso a nivel del partido que gobierna.

Muchas veces se escucha un discurso bastante uniforme acerca de la necesidad e importancia de la inserción internacional del país. Cuando se analizan los instrumentos a utilizar –entiéndase los diferentes tipos de Acuerdos Internacionales, con qué países y con cuánta profundidad, aparecen discrepancias. La realidad es que debajo o por detrás de estos planteos, lo que existen son las diferencias políticas básicas señaladas.

A continuación me voy a referir al entorno internacional y regional donde se le presentan las opciones al Uruguay, para poder explicar cuáles son los desafíos y planteos que se hacen en el país.

3. EL ENTORNO INTERNACIONAL. EL MULTILATERALISMO Y LOS ACUERDOS PARCIALES

En general, en la doctrina se señala que el período posterior al final de la segunda Guerra Mundial implicó un cambio fundamental en el paradigma del comercio internacional.

Básicamente, en el período entre las dos guerras se vivió un auge del nacionalismo comercial. Políticas absolutamente restrictivas y economías absolutamente cerradas, generadas en torno a la crisis del 29, con la declarada finalidad de proteger el trabajo nacional.

En el final de la segunda Guerra Mundial, sobre mediados del siglo, se pasó al convencimiento de que era necesario incentivar el intercambio internacional como uno de los motores para el crecimiento de la economía mundial y con ello, la de los países, con el consiguiente bienestar para la gente.

Así, tomó forma la idea de buscar esa meta mediante regulación internacional. Primero con la iniciativa o propuesta de Estados Unidos de formar la Organización Internacional del Comercio (en la Carta de La Habana) que tenía un contenido mucho más amplio que un mero acuerdo sobre aranceles y restricciones al comercio². Justamente a la profundidad y amplitud de su contenido se atribuye la principal causa de su fracaso.

Ese fracaso terminó dando lugar a la constitución del GATT en 1947, cuya aprobación simultánea a varias concesiones arancelarias y comerciales negociadas durante la conferencia, implicó la adopción de un conjunto de reglas a las que se someterían los Estados en sus intercambios comerciales.

De esta manera, no supuso una institución en sí misma pero esas nuevas reglas se complementaron a la creación de otros organismos, como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, para la nueva regulación económica mundial.

El principio básico del GATT fue la liberalización del comercio por medio del multilateralismo no discriminatorio. Este principio tiene un contenido negativo y uno positivo. El negativo es el rechazo al proteccionismo y el positivo es la adopción de medidas para impulsar el comercio³.

Una de las manifestaciones fundamentales de este principio de no discriminación y que buscaba lograr el multilateralismo fue la cláusula de nación más favorecida.

Implica que cualquier beneficio que un Estado concediera a la mercancía procedente de otro, automáticamente se extiende el beneficio a los productos de todos los demás Estados.

De esta manera, se impulsaba el multilateralismo por sobre el bilateralismo.

Una de las principales críticas al GATT fue el tratamiento igualitario que se daba a los países en desarrollo y los países desarrollados. Se sostenía que ese tratamiento reproducía la desigualdad existente.

2 Julio Lacarte Muró, Ronda Uruguay del GATT, FCU, Montevideo, 1994.

3 Cfme. Pablo González Bianchi, "Aspectos Jurídicos de la Organización Mundial del Comercio y el GATT, con especial referencia a nuestro Derecho Positivo", Revista de Comercio Exterior y Aduana, N° 3, 1997, pág. 35, Montevideo.

Como respuesta a esas críticas a nivel del GATT se acordaron diferentes medidas, una de las cuales (en la Ronda Tokyo de 1979) fue lo que se conoce como la cláusula de habilitación.

Entre otras implicancias, esta cláusula supone que los acuerdos entre países en desarrollo para reducir o eliminar aranceles no se verían afectados por la cláusula de la nación más favorecida.

Esto permitió el surgimiento de ALADI (1980), a nivel regional y los acuerdos comerciales suscritos bajo su esquema.

La realidad es que, a pesar de tales impulsos, la reducción del proteccionismo fue menor a la esperada. A manera de ejemplo, la política de sustitución de importaciones como forma de impulsar el desarrollo productivo y la protección del empleo tuvo una importante proliferación.

Una buena descripción de esta situación es la Declaración de Ministros de las partes contratantes del GATT de 1982. Explica la crisis económica internacional, los problemas existentes en la aplicación del Acuerdo, el proteccionismo y, además, sienta las bases para intentar revisar esa situación.

En ese entorno de crisis se dio la Ronda Uruguay del GATT. Como resultado y luego de arduas negociaciones, se produjo uno de los mayores avances en la historia del multilateralismo en la historia que fueron los Acuerdos de Marrakech, suscritos el 15 de abril de 1994, que dieron a luz a la Organización Mundial del Comercio.

Germán Pardo Carrero sintetiza de manera muy clara lo que implicaron estos acuerdos, expresando lo siguiente⁴:

“La OMC es el marco institucional común para el desarrollo de las relaciones comerciales entre sus miembros en los asuntos relacionados con los acuerdos e instrumentos jurídicos incluidos en sus anexos:

- *El acuerdo se debe aceptar como un todo.*
- *Los Acuerdos e instrumentos jurídicos conexos forman parte integrante del Acuerdo de la OMC.*
- *El GATT de 1947 se hace parte integrante del GATT de 1994.*
- *Los miembros de la OMC se aseguran de la conformidad de sus leyes, reglamentos y procedimientos administrativos con las obligaciones que impongan los anexos”.*

Estos instrumentos tuvieron por finalidad combatir el proteccionismo, impulsar el libre comercio, no solamente con los compromisos de consolidación y rebaja de aranceles, sino limitaciones a las restricciones y a otras formas que distorsionen la libre competencia.

La realidad es que a partir de la creación de la OMC, realmente se pasó a tener un Acuerdo prácticamente global, al cual se fueron integrando sucesivamente casi todos los Estados del planeta⁵. La verdad es que se logró una consolidación de los aranceles y una progresiva reducción.

Por otra parte, el sistema de solución de controversias implementado, si bien tiene problemas, ha sido utilizado reiteradamente.

En ese entorno, sin embargo, luego de estos avances no se pudieron tener resultados demasiado relevantes a nivel del multilateralismo impulsado por la OMC.

La verdad es que la Ronda Doha de negociaciones no ha tenido avances significativos en cuanto a los temas que intentó abordar para profundizar la lucha contra las restricciones al comercio internacional y a las medidas consideradas como competencia desleal.

El único logro de importancia fue el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio, suscrito en Bali en 2013 y que entró en vigencia el 22 de febrero de 2017. Está claro que si bien la simplificación y cierta estandarización de los trámites y procedimientos aduaneros, resultan algo trascendente y que seguramente redundará en un comercio internacional más fluido, no

4 Germán Pardo Carrero, “El Principio de no Discriminación en la OMC”, en *Estudios de Derecho Aduanero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2012.

5 A diciembre de 2016, la OMC tenía 164 países adheridos, según su Reporte Anual 2017.

cube las expectativas sobre los temas pendientes de negociación a nivel multilateral en la Ronda Doha.

La mayoría de los especialistas coinciden en que este estancamiento a nivel multilateral ha sido una de las principales razones por las que han proliferado los Acuerdos Comerciales Regionales.

4. LOS ACUERDOS REGIONALES Y EL MULTILATERALISMO

La realidad demuestra que en los últimos años, se han multiplicado los Acuerdos Comerciales Regionales.

El Reporte Anual 2017 de la OMC informa que a diciembre de 2016, había 464 notificados, de los cuales 271 están actualmente vigentes⁶.

La otra información muy significativa fue que al notificarse el convenio entre Japón y Mongolia, ya no queda ningún miembro de la OMC que no haya adherido a algún acuerdo, dado que Mongolia era el último país que quedaba en esa situación⁷.

Estos convenios implican en todos los casos una excepción al multilateralismo universal pretendido por los acuerdos de la OMC. Una excepción al principio de no discriminación debido a que suponen ventajas o concesiones que se otorgan solamente a algunos Estados y que no se propagan por la aplicación de la Cláusula de Nación más Favorecida.

Esto ha generado, la discusión académica y política acerca de si son convenientes o no⁸.

Para algunos autores, estos Acuerdos perjudican o conspiran contra el multilateralismo, ya que –como se acaba de decir– implican concesiones solamente para unos pocos Estados. La aceptación de estos Acuerdos en la OMC llevaría a que los Estados no hagan esfuerzos por arribar a concesiones más universales, sino solo a intercambios que impliquen conceder solamente cuando se obtiene ventajas a cambio. Esto se entiende que podría perjudicar las economías menos desarrolladas y que tengan “menos que ofrecer” a los demás para obtener concesiones.

Por otra parte, hay quienes entienden que estos Acuerdos están siendo una herramienta fundamental para la facilitación, la apertura comercial y el libre comercio. Ello, porque han logrado mayor profundidad al ser negociados entre menos jugadores. Esto refiere tanto a los temas tratados que no se limitan a rebajas de arancelarias, sino que incluyen una serie muy importante de otros temas, como ser servicios, *“inversión, política de competencia, facilitación de comercio, contratación pública, propiedad intelectual, comercio electrónico, y en algunos casos, el trabajo y el medio ambiente”*⁹.

Así, se sostiene que los parámetros que se van logrando en diversos temas en la sucesión de acuerdos parciales o regionales, van sentando las bases de lineamientos para futuras negociaciones multilaterales.

Asimismo, se sostiene que si estos Acuerdos son abiertos, en el sentido que aceptan la adhesión de otros miembros o partes, limitan el efecto de la discriminación que provocan.

De todas maneras, la proliferación de estos acuerdos es una preocupación a nivel de la OMC. Una prueba de ello es la Declaración de Ministros de Nairobi de 2015.

Por otra parte, se constituyó el Comité de Acuerdos Comerciales Regionales, encargándosele vigilar todos los acuerdos regionales que se notifican a la OMC, salvo los que son notificados al amparo de la cláusula de habilitación, que son controlados por el Comité del Comercio en Desarrollo.

6 En el Reporte se aclara que hay 643 notificaciones pero que, dado que se registran por separado los Acuerdos de Mercancías y los Acuerdos sobre Servicios y además las adhesiones a Acuerdos ya registrados, por eso la cantidad real de Acuerdos era de 464.

7 Reporte Anual de la OMC 2017, pág. 88.

8 Ignacio Bartesaghi, ob. cit., hace referencia a esta discusión.

9 Reporte Anual OMC 2017, pág. 90.

En resumen, resulta evidente que en la práctica los acuerdos comerciales, parciales o regionales han sustituido a la negociación multilateral. Entiendo que más que analizar si son contrarios o no a la OMC debe estudiarse si implican un avance hacia la promoción del comercio internacional y la integración o si, por el contrario, están contribuyendo a una política de bloques cerrados, que lo que realizan es dividirse y asegurarse los mercados.

En ese contexto, parecería que el contenido de los acuerdos de las últimas décadas ha impulsado la apertura comercial generalizada. No es un obstáculo para el intercambio comercial sino que, en función de los variados temas que tratan y de lo difundidos que están los acuerdos entre todos los países, el resultado es mayor libertad de comercio.

Lo que sí resulta claro es que para no quedar relegado en esta modalidad de integración internacional, los países y bloques deben asumir una actitud proactiva, dispuestos a buscar potenciales socios y trabajar con mentalidad abierta para poder cerrar esos acuerdos o integrarse a los que ya existen.

Los beneficios de la apertura comercial que se logra por esta modalidad son mucho menores o nulos para aquellos países que no asumen esta actitud ya que, en la práctica, la cláusula de nación más favorecida termina no aplicándose casi nunca.

5. LA ESTRATEGIA DE URUGUAY Y SUS DIFICULTADES

Lo más difícil de determinar es si realmente el Uruguay tiene una estrategia nacional para su inserción internacional.

Si se lee o escucha a quienes han integrado sucesivamente el Ministerio de Economía y Finanzas del país desde el año 2005 a la fecha, en que ha gobernado el Frente Amplio, parecería ser indudable que se está convencido de lo imprescindible que resulta la inserción internacional más amplia posible.

Es la misma posición que reiteradamente ha señalado el Presidente Tabaré Vázquez y su actual Ministro de Relaciones Internacionales, Rodolfo Nin Novoa. Esta, también, parece ser la posición de la inmensa mayoría de la oposición¹⁰.

Esta tesis se fundamenta en el problema de ser un país chico, con un mercado pequeño, que genera un problema de escala para la producción nacional. En ese contexto, la captación de mercados resulta vital y esencial. Asimismo, razones similares hacen que resulte imperioso para el país contar con insumos, bienes de capital y bienes de consumo del exterior, a fin de abastecer el mercado interno de manera eficiente para los consumidores.

Se señala habitualmente, además, el riesgo de quedar fuera de los circuitos comerciales, que están generando los acuerdos comerciales parciales o regionales a los que hacíamos referencia. A manera de ejemplo, se menciona que competidores naturales de algunos productos que exporta el país están integrándose a dichos acuerdos, lo que les da ventajas comparativas respecto de nuestra producción para ingresar a mercados de nuestros principales clientes¹¹.

Quienes tienen esta visión han impulsado la participación en diversos acuerdos. A manera de ejemplo puede señalarse un potencial Acuerdo con los Estados Unidos durante la primera presidencia de Tabaré Vázquez, la integración a las negociaciones del TISA durante la presidencia de José Mujica, un potencial acuerdo con China, la integración como observador a la Alianza del Pacífico o el Acuerdo con la Unión Europea.

Todos esos impulsos, sin embargo, se vieron frenados y no han avanzado¹².

10 Al menos de los partidos Nacional, Colorado e Independiente, de acuerdo con las propuestas realizadas en las campañas electorales y sus exposiciones parlamentarias y ante la prensa, cada vez que se analiza el tema.

11 Se menciona, así, los acuerdos de Australia y Nueva Zelanda con China y la incidencia que van a tener en la competencia para nuestros productos agrícolas.

12 Incluso un acuerdo de última generación que profundiza el convenio con Chile aún no ha sido tratado en el parlamento para su ratificación.

El desarrollo de esta estrategia ha tenido dos tipos de problemas.

Por un lado, problemas políticos internos. Por otro, problemas a nivel del Mercosur.

Las resistencias políticas principales han provenido del propio partido de gobierno.

Sabido es que el Frente Amplio es una colación de partidos y grupos políticos numerosos y diversos. Pues bien, varios de esos grupos, que tienen una amplia representación tanto dentro de los órganos internos de la coalición como entre los legisladores que conforman la mayoría parlamentaria gubernamental, tienen una visión diferente y en algunos casos, opuesta.

Así, al menos en el discurso, algunos sostienen que Uruguay se debe integrar al mundo pero teniendo al Mercosur como plataforma. Señalan los riesgos que implica una negociación en solitario para un país chico y con poco poder económico y las ventajas en poder que implicaría negociar en conjunto con el bloque. De esta manera, se traspasa la responsabilidad, por la ausencia de avances, al Mercosur y sus dificultades.

Otros sectores, en cambio, directamente son contrarios a la apertura comercial. Tienen un discurso que sin nombrarse de esa manera, recuerda las políticas proteccionistas y de sustitución de importaciones. De esta manera, se invocan razones como la protección de la producción nacional y sobre todo, del trabajo nacional, para oponerse a la apertura a importaciones de otros países, que supondrían estos acuerdos.

En cualquier caso, la realidad es que claramente el país no ha avanzado de manera sustancial con acuerdos regionales ni bilaterales. Los que mantiene son los que se han suscrito a nivel del Mercosur o con el aval de este.

6. EL MERCOSUR Y LAS POSIBILIDADES DE APERTURA PARA EL URUGUAY

El segundo frente de resistencias que ha tenido las posibilidades de apertura comercial del país ha sido, sin dudas, el Mercosur.

Esas dificultades también pueden dividirse en dos. Por un lado, las jurídicas y por otro, las políticas.

En cuanto a las jurídicas, debe recordarse que en la etapa en que se encuentra el Mercosur, —que la doctrina ha llamado de unión aduanera imperfecta— los Estados Partes han comprometido un arancel externo común.

De esta manera, las posibilidades de resolver una apertura unilateral mediante una rebaja nacional de aranceles para terceros países, sería jurídicamente inviable, sin violentar los acuerdos del bloque.

Por otra parte, se ha generado una discusión acerca de si es jurídicamente posible para Uruguay negociar acuerdos internacionales de contenido comercial individualmente, sin que lo haga el Mercosur en bloque.

La posición mayoritaria a nivel del Gobierno uruguayo y de los demás países, es que esa posición no sería jurídicamente aceptable.

Los argumentos que se esgrimen para tal conclusión son los siguientes.

Los artículos 1 y 8 del Tratado de Asunción implicarían la obligación de tener una política comercial común.

Así, el artículo 1 refiere al compromiso de la constitución del Mercado Común y señala que este implica *“el establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común con respecto a terceros Estados o agrupaciones de Estados y la coordinación en foros económicos-comerciales regionales e internacionales”*.

A su vez, el artículo 8 refiere al compromiso a *“coordinar sus posiciones en las negociaciones comerciales externas que emprendan durante el período de transición”*. En párrafos siguientes aclara que este compromiso implica el deber de realizar consultas previas cuando se negocien esquemas de desgravaciones amplias con los países de ALADI o el deber de extender

a los demás Estados Partes las concesiones que se hicieran a terceros países no integrantes de ALADI.

Asimismo, a nivel de los órganos del Mercosur se aprobó oportunamente la decisión 32/00. El artículo 2 de esta decisión del Consejo Mercado Común establece explícitamente que *“a partir del 30 de junio de 2001, los Estados Partes no podrán firmar nuevos acuerdos preferenciales o acordar nuevas preferencias comerciales en acuerdos vigentes en el marco de ALADI, que no hayan sido negociados por el Mercosur”*.

En este texto resulta meridianamente claro, que el compromiso a nivel del Mercosur implica una negociación conjunta.

Contra esta posición¹³, se ha sostenido que el compromiso asumido en el Tratado de Asunción implicaba la constitución de un Mercado Común, lo que no ha ocurrido, no se vislumbra que ocurra y ya no se va en ese destino. De esta manera, al no existir Mercado Común, caería ese deber.

Asimismo, se sostiene que la decisión 32/00 no está vigente, ya que no fue internalizada por normas nacionales de los Estados Partes ni ratificada por el Parlamento.

Sin perjuicio de esta discusión jurídica, la realidad ha sido que la posición de los demás Estados Partes del Mercosur ha inhibido a Uruguay de iniciar o seguir adelante con negociaciones con terceros países o bloques a nivel individual.

Sin perjuicio de esto, entiendo que hay otro aspecto tal vez de igual o mayor importancia que el anterior. Esto es, la posición que ha asumido el Mercosur como bloque en sus negociaciones con terceros países o bloques. Esto, porque si la posición del bloque hubiera sido activa a favor de la apertura, entonces el problema jurídico no sería trascendente.

La realidad es que a pesar de discursos o declaraciones aperturistas como la del 21 de diciembre de 2015, de Asunción, la realidad ha demostrado que el bloque sea resistido a progresar en este tipo de acuerdos.

Si se observan los resultados de estos más de veinticinco años de existencia del Mercosur como tal, la ausencia de rebajas sustanciales de aranceles externos, las continuas excepciones (o violaciones a lo acordado) ante situaciones excepcionales o de dificultades económicas, para proteger alguna industria o una producción local, la falta de avances en negociaciones con los grandes bloques o países, se debería concluir que se ha operado o funcionado más como un acuerdo que tiene por finalidad preservar el mercado regional para la producción regional, crear cadenas complementarias de valor regionales, pero no como una plataforma de negociación para abrirse al mundo.

Por esta razón, es lo que señalaba al principio de este trabajo. La gran duda es cuál es la política que el Uruguay en particular y el Mercosur en su conjunto quiere realmente seguir en cuanto a su inserción internacional.

Si la idea es la de abrirse al mundo, entonces se debería concluir que se ha perdido mucho tiempo o que se está fracasando. Si por el contrario, la idea es solamente abrirse en la medida que se obtenga a cambio concesiones suficientes que justifiquen la misma, entonces los resultados están siendo lentos. Por último, si realmente lo que se quiere es sostener una política que reserve el mercado regional a la producción y al trabajo regional, entonces se está obteniendo un éxito prominente.

7. CONCLUSIÓN

El dilema de cuál es la mejor herramienta para la inserción internacional y si lo es el multilateralismo o el regionalismo, en realidad, es que ello depende de lo que realmente se quiera lograr políticamente.

13 Jorge Fernández Reyes, “Uruguay y el Mercosur”, Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo, N° 26, 2014.

En Uruguay, si bien la posición del Gobierno parece ser la de abrirse e integrarse en él. Ello, ante el fracaso o las dificultades generadas a nivel de la OMC, implicaría la necesidad de subirse a la ola de acuerdos bilaterales o regionales.

Sin embargo, esta postura ha chocado con resistencias políticas muy claras a nivel nacional. A su vez, ha tenido dificultades jurídicas y políticas a nivel del Mercosur que han llevado a que el resultado sea el contrario al declarado por el propio Gobierno.

LA ARGENTINA FRENTE AL BILATERALISMO, EL MULTILATERALISMO Y EL REGIONALISMO

Ricardo Xavier Basaldúa

La Argentina, desde su conformación política, cuando era todavía la “Confederación Argentina”, se enroló en el sistema imperante. Así, suscribió numerosos tratados bilaterales de “amistad, comercio y navegación” con los Estados Unidos (27/7/1852), el reino de Portugal (9/8/1852), la República de Chile (30/5/1855), el reino de Cerdeña (21/9/1855), el Imperio del Brasil (7/3/1856), la República del Paraguay (29/7/1856), el Reino de Prusia y los países del Zollverein (19/9/1857), la República de Bolivia (7/12/1858) y el Reino de España (9/7/1859). En este último tratado se incluyó el reconocimiento de la independencia de la Argentina.

El sistema comercial denominado “bilateralismo”¹ alude a la necesidad de celebrar tratados bilaterales de libre comercio frente a la práctica del proteccionismo, desarrollado por los Estados desde su conformación como “Estado-nación”. Así, desde la conformación del Estado francés –bajo Luis XIV y su ministro Juan Bautista Colbert–, se instauró una política tendiente a preservar el desarrollo de las industrias incipientes o “en la infancia”. Esta política se generalizó en los países europeos con distintas variantes bajo la denominación de “mercantilismo”.

El bilateralismo implicaba entonces la discriminación comercial entre aquellos países con los que se suscribía un tratado en condiciones de reciprocidad, a los que se les aplicaba una tarifa arancelaria preferencial, y aquellos otros a los cuales se les imponía la tarifa general, de alcuotas elevadas.

El proteccionismo, con la consecuente intervención de los gobiernos en la economía y sus inevitables excesos y arbitrariedades en la aplicación de las restricciones al comercio internacional, provocó la reacción de los fisiócratas en primer lugar y luego de los sostenedores del libre comercio en la escuela clásica (Adam Smith, Ricardo, John Stuart Mill, entre otros).

La doctrina del libre cambio fue receptada en el siglo XVIII por la mayoría de los países.

Posteriormente, el desarrollo del libre comercio sufrió graves inconvenientes. Así, cabe mencionar la Primera Guerra Mundial (1914-1918), la Revolución Rusa (1917), la Gran Crisis económica de 1929, la época de entreguerras caracterizada por la aparición de los nacio-

1 Sobre el bilateralismo puede verse, entre otros: Carreau, Dominique y Juillard, Patrick, *Droit International Économique*, Dalloz, 5ª ed., París, 2013, Nros. 143 a 147, 278, 279, 863 y 873, págs. 55, 56, 118, 119, 322 y 326; Combe, Emmanuel, *L'Organisation Mondiale du Commerce*, Armand Colin, París, 1999, pág. 7; GUAL VILLALBÍ, Pedro, *Teoría y técnica de la política aduanera y de los tratados de comercio*, Juventud, Barcelona, 1943, T. II, págs. 775 a 787; Tamames, Ramón y Huerta, Begoña G., *Estructura económica internacional*, 21ª ed., Alianza Editorial, Madrid, 2010, págs. 33 a 35.

nalismos y los Estados dictatoriales o militaristas (fascismo, nazismo, franquismo y la expansión militar de Japón) y finalmente la Segunda Guerra Mundial (1939-1945). Durante todo este extenso tiempo prevaleció la intervención del Estado en la economía.

Señala Elvio Baldinelli que *“El comercio de la Argentina con el mundo desde el momento de la organización nacional hasta el presente, ha experimentado grandes cambios. Pasó de ser una economía abierta a convertirse en una de las más cerradas, sobre todo si se considera su tamaño”*².

La estrecha vinculación comercial especial de la Argentina con el Reino Unido sufrió un quiebre luego de la Conferencia de Ottawa de 1932, donde se formalizó el Commonwealth, El tratado bilateral firmado entre Julio Argentino Roca (h) y Walter Runciman el 1 de mayo de 1933 y aprobado por ley 11.693, no pudo recomponer esa relación privilegiada.

Después de la Segunda Guerra Mundial, con la suscripción de Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio el 30 de octubre de 1947, se procura restablecer el libre comercio, basado en el principio de no discriminación entre las mercaderías según su país de origen.

Con la consagración del principio de no discriminación entre las mercaderías según su país de origen —acompañado de la Cláusula de la Nación Más Favorecida incondicional— se sustituye el sistema comercial internacional basado en el bilateralismo por el “multilateralismo”³.

Desde entonces, entre las Partes Contratantes del GATT y ahora entre los Miembros de la OMC, no se puede discriminar en frontera las mercaderías extranjeras según su origen. Todos los productos que arriban deben ser tratados aduaneramente en forma igualitaria.

Annie Krieger Krynicki considera que *“...el rol esencial del GATT ha sido inaugurar el pasaje del bilateralismo al multilateralismo institucional”*⁴.

La Argentina no suscribió el GATT en 1947, sino recién veinte años después, luego de una negociación iniciada en 1960 y concluida en 1967, cuando se produjo la adhesión definitiva al Acuerdo General (decreto 9298/62 y leyes 16.834 y 17.799).

Cabe recordar que desencadenada la Segunda Guerra Mundial, la posición de la Argentina frente al conflicto no dejó bien ubicado a nuestro país, que sufrió tanto represalias económicas de los Estados Unidos como la oposición de la URSS para su ingreso a las Naciones Unidas⁵.

2 Enseña Baldinelli que *“En 1930 se inicia una crisis mundial de una profundidad hasta entonces nunca vista. El primer síntoma claro de lo inusitado del fenómeno fue el vertiginoso descenso que experimentaron los precios de los granos entre marzo y diciembre de 1930: el trigo bajó en un 45%, el maíz en el 44% y el lino en el 40%. Luego sucedió lo mismo con las carnes vacunas. Su primer efecto fue reducir la capacidad de importar. Esta situación obligó a racionar entre los importadores las divisas que ingresaban, para lo cual se instauró el control de cambios. Se inicia así un proceso que lleva a que cada vez menos las importaciones sean reguladas según el arancel de aduanas, hasta que finalmente, con la creación del Banco Central, es este, mediante el control de cambios, el que decidirá qué y cuanto se habría de importar de cada bien. Debieron transcurrir casi treinta años hasta que, en 1959, bajo el gobierno del Dr. Arturo Frondizi, el arancel aduanero recuperara su tradicional papel, aunque por muchos años a un nivel excesivamente elevado y acompañado por depósitos previos, prohibiciones y cuotas”* (Baldinelli, Elvio, *La Argentina en el comercio mundial*, Ed. Atlántida, Buenos Aires, 1997, págs. 20 y 30).

3 Sobre el multilateralismo, puede verse, entre otros, a: Abbas, Mehdi, “La rénovation du système commercial multilateral”, en Deblock, Christian (dir.), *L'Organisation Mondiale du Commerce: où s'en va la mondialisation?*, Fides-La Presse, Québec, 2002, págs. 43 a 46; Ávila, Antonio María; Castillo Urrutia, Juan A., y Díaz Mier, Miguel Ángel, *Regulación del comercio internacional tras la ronda Uruguay*, Tecnos, Madrid, 1994, págs. 34 a 99; BERNAL-MEZA, Raúl, *Sistema mundial y Mercosur. Globalización, regionalismo y políticas exteriores comparadas*, Grupo Editor Latinoamericano, Buenos Aires, 2000, págs. 57 a 70 y 151; Carreau, Dominique y Juillard, Patrick, *Droit International Économique*, cit., Nros. 143 a 148 y 280 a 282, págs. 55 a 57, 119 y 120; Colard-Fabregoule, Catherine, *L'essentiel de l'Organisation Mondiale du Commerce*, Gualino, París, 2002, pág. 125; Combe, Emmanuel, *L'Organisation Mondiale du Commerce*, cit., págs. 7 y 8; Curzon, Gerard, *La diplomacia del comercio multilateral. El Acuerdo General sobre Tarifas y Comercio (GATT) y su influencia sobre las políticas y técnicas comerciales de las naciones*, Fondo de Cultura Económica, México, 1969, págs. 73, 75 y 79; MOREAU DEFARGES, Philippe, *La mondialisation*, Presses Universitaires de France, París, 6ª ed., 2005; Pantz, Dominique, *Institutions et politiques commerciales internationales: du GATT à l'OMC*, Armand Colin, París, 1998, págs. 24 a 61, 113 a 147 y 205; Zapatero, Pablo, *Derecho del comercio global*, Civitas, Madrid, 2003, págs. 537 a 551.

4 Krieger Krynicki, Annie, *L'Organisation Mondiale du Commerce*, Librairie Vuibert, París, 1997, pág. 21.

5 Al respecto, Juan Archibaldo Lanús enumera las principales medidas discriminatorias económicas que adoptaron los Estados Unidos entre 1942 y 1949 contra la Argentina. Transcribe la carta de Wiston Chur-

Es imposible ponderar cuánto repercutió esta postura en las relaciones económicas internacionales y en las inversiones extranjeras, pero lo que puede afirmarse es que se perdió confiabilidad y que no fue positiva para nuestro país.

A partir de la Segunda Guerra Mundial, la Argentina se enroló en el proteccionismo. Más tarde, la política de sustitución de importaciones ya propiciada por Raúl Prebisch desde la primera Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y el Desarrollo (UNCTAD) en 1965 marcó también un camino proteccionista⁶. Esta orientación se mantuvo bajo la influencia de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL).

Cabe señalar que la Argentina también se involucró en procesos de integración económica regional⁷. Estos procesos se hallan autorizados como excepción al principio de no discriminación en el artículo XXIV del GATT, siempre que constituyan uniones aduaneras o zonas de

chill a Franklin Roosevelt del 21/7/44, donde el primer ministro británico expresa: "...estamos todos hartos con sus sentimientos y prácticas pro-Eje. Es la única nación de América Norte, Centro y Sur que actúa de esa manera". Destaca los extraños términos de la declaración de guerra al Eje, como puede verse en el sorprendente texto del decreto 6945 del 27/3/45. Señala las dificultades para el ingreso de la Argentina a las Naciones Unidas y la "...obstinada negativa de Molotov (canciller ruso) a aceptar a la Argentina como miembro" (*De Chapultepec al Beagle. Política externa argentina. 1945-1980*, Emecé, Buenos Aires, 2000, págs. 27, 29 y 43).

- 6 Da cuenta Lanús que "*Durante los años que van desde el final de la Segunda Guerra Mundial hasta 1955, el gobierno de Juan D. Perón mantuvo alejada a la Argentina del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial, así como del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, que desde principios de la década del cincuenta se transformó en el principal foro mundial para el debate de las políticas comerciales y de negociación de aranceles aduaneros. La Argentina practicaba en aquellos años una política centrada en el bilateralismo a diferencia de la política y reglas de juego de Bretton Woods y del GATT que postulaban el multilateralismo. Esta posición de rechazo al sistema multilateral de pagos y comercio era la manifestación externa de una política nacional poco inclinada a asignar a las reglas del mercado la virtud de transformarse en el principal instrumento de equilibrio y crecimiento económico*" (Lanús, Juan Archibaldo, *De Chapultepec al Beagle*, cit., págs. 49 y 50).
- 7 Sobre el regionalismo, puede verse, entre otros, a: Ávila, Antonio María; Castillo Urrutia, Juan A. y Díaz Mier, Miguel Ángel, *Regulación del comercio internacional...*, cit., págs. 212 y 213; Carreau, Dominique, y Juillard, Patrick, *Droit International Économique*, cit., Nros. 726 a 759, págs. 274 a 284; Czar de Zalduendo, Susana, "Inserción de América Latina en la liberalización del comercio: La OMC y los Acuerdos comerciales regionales", en Correa, Carlos M. (coord.), *Comercio internacional: del GATT a la OMC*, Eudeba, Buenos Aires, 2010, cap. 1, págs. 25 a 66, e "Integración: normas generales. Integración económica e integración regional", en Sandra Negro (dir.), *Derecho de la Integración*, T. I, Euros Editores, 2ª ed., Buenos Aires, 2013, págs. 19 a 24; DEBLOCK, Christian, "Les accords régionaux et le régionalisme", en Deblock, Christian (director) *L'Organisation Mondiale du Commerce: où s'en va la mondialisation?*, Fides - La Presse, Québec, Canadá, 2002, págs. 74, 75 y 90 a 98; Díaz Mier, Miguel Ángel, *Del GATT a la Organización Mundial del Comercio*, Síntesis, Madrid, 1996, págs. 61 a 64; Flory, Thiébaud, *L'Organisation Mondiale du Commerce. Droit institutionnel et sustanciel*, Bruylant, Bruselas, 1999, págs. 47 y 48, Nros. 99 a 101; Hoekman, Bernard M. y Kostecki, Michel M., *The political economy of the world trade system. From GATT to WTO*, Oxford, University Press, New York, 2001, págs. 346 a 352; Jackson, John H., *World trade and the law of GATT. A legal analysis of the General Agreement on Tariffs and Trade*, The Bobbs-Merrill Company, Charlottesville, Virginia, The Michie Company, Law Publishers, 1969, Cap. 24, "Regionalism and GATT (artículo XXIV)", Cap. 24.1, "The dilemma of regionalism and the preparatory work of GATT", págs. 575 a 580; Jouanneau, Daniel, *L'Organisation Mondiale du Commerce*, Presses Universitaires de France, Vendôme, 2003, 4ª ed. refundida, págs. 114 a 119; Lanús, Juan Archibaldo, *Un mundo sin orillas*, Emecé, Buenos Aires, 1966, págs. 100 a 104; Luff, David, *Le droit de l'Organisation Mondiale du Commerce. Analyse critique*, Université Libre de Bruxelles, Collection de la Faculté de Droit, Bruylant, Bruselas, y LGDJ, París, 2004, págs. 52 a 57; Maito, Miguel A., y Makuc, Adrián, *Reglas multilaterales, regionalismo y globalización*, Boletín Informativo Techint, Buenos Aires, octubre-diciembre, 1995, N° 284, págs. 93 a 104; Messerlin, Patrick, *La nouvelle organisation mondiale du commerce*, IFRI, Dunod, París, 1995, págs. 108 a 110; OLIVEIRA, Odette M. de, "Regionalismo", en Barral, Welber (org.), *O Brasil e a OMC. Os interesses brasileiros e as futuras negociações multilaterais*, Diploma Legal, Florianópolis SC, 2000, págs. 309 a 327; Tugores Ques, Juan, *Economía internacional e integración económica*, McGraw Hill, Madrid, 1994, págs. 62 a 64; Van Den Bossche, Peter, *The Law and Policy of the World Trade Organization. Text, case and materials*, Cambridge University Press, Nueva York, 2005, págs. 650 a 652; Zapatero, Pablo, *Derecho del comercio global*, cit., págs. 131 a 144; OMC, *El regionalismo y el sistema mundial de comercio*, Secretaría de la OMC, 1995, págs. 7 a 11 y 65 a 74; *Entender la OMC*, Ginebra, 2003, págs. 63 y 64; *El futuro de la OMC: una respuesta a los desafíos institucionales del nuevo milenio, informe para el Director General de la OMC elaborado por el Consejo Consultivo presidido por Peter Sutherland e integrado por Jagdish Bhagwati, Kwesi Botchwey, Niall FitzGerald, Koichi Hamada, John H. Jackson, Celso Lafer y Thierry de Montbrial*, Ginebra, 2004, Cap. II, "La erosión de la no discriminación", págs. 21 a 26.

libre comercio. Cuando se trate de áreas de preferencias arancelarias entre países en desarrollo están amparadas por la denominada Cláusula de Habilitación.

En 1960, con la firma del Tratado de Montevideo, la Argentina se sumó a los países que conformaron la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), que pretendió crear una zona de libre comercio en un plazo de doce años. Fue una respuesta de los países latinoamericanos a la creación de la Comunidad Económica Europea mediante el Tratado de Roma de 1957. Mediante el Protocolo de Caracas se amplió en ocho años ese plazo. Pero este esfuerzo regional fracasó y la zona de libre comercio no llegó a conformarse.

En 1980, mediante un segundo Tratado de Montevideo, se constituyó la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) con aspiraciones más modestas. En efecto, renunció a la creación de una zona de libre comercio y se resignó al establecimiento de un área de preferencias arancelarias, al amparo de la Cláusula de Habilitación de 1979, área que permanece más bien estática.

En 1988, la firma del Tratado de integración, cooperación y desarrollo entre la Argentina y Brasil constituyó un hito de gran importancia, pues, además de sustituir la hipótesis de conflicto militar por la de la integración, vuelve a la idea de una zona de libre comercio.

En 1989, con la asunción de Carlos S. Menem, que ganó la elección sin anunciar un programa, con las únicas promesas de una “revolución productiva” y de un “salariazó”, la política del proteccionismo va a ser sorpresivamente sustituida por una apertura comercial unilateral, indiscriminada, y un fuerte alineamiento con los Estados Unidos⁸.

En 1991, mediante el Tratado de Asunción, el proyecto de integración se amplía a Paraguay y Uruguay y el objetivo es mucho más ambicioso. Se procura ahora el establecimiento de una unión aduanera sobre la cual ha de asentarse un mercado común, el Mercado Común del Sur⁹.

En 1994, los Estados Unidos de América, en la Cumbre de las Américas celebrada en Miami y que congregó a 34 países, el proyecto de Asociación de Libre Comercio para América (ALCA), impulsado por en 1994. La falta de perspectiva y generosidad de los gobernantes de los Estados Unidos y la poca visión de algunos países latinoamericanos que, a pesar de las dificultades surgidas en las negociaciones, no advirtieron la importancia de mantenerse unidos y perseverar con firmeza en la defensa de sus legítimos intereses frente a los Estados Unidos, provocaron la paralización del ambicioso proyecto, sin contar ni proponer un proyecto alternativo.

El fracaso de ese esfuerzo regional le dio entonces la excusa a los Estados Unidos para dar por finalizadas esas negociaciones plurilaterales continentales y escoger el bilateralismo para llevar adelante sus objetivos de expansión comercial en Latinoamérica¹⁰. Desde entonces celebraría convenios de libre comercio en forma bilateral con ellos. Así fue con Chile (6/6/03 –vigencia desde 1/1/04), Perú (7/12/05 –rige desde 1/2/09), Colombia (27/2/06 –vigencia desde 15/5/12) y Panamá (28/6/07 –rige desde 31/10/12). La Comunidad Andina de Naciones quedó así desarticulada.

8 El presidente Menem dio una señal inequívoca de la nueva orientación económica al designar como ministro de economía a Miguel Ángel Roig, un alto ejecutivo de Bunge y Born, quien fallece a la semana de asumir, y es reemplazado inmediatamente por otro director de esa empresa, Néstor Rapanelli. Las medidas que adoptó son sintetizadas por Juan Archibaldo Lanús, del siguiente modo: “1. *Disminución del rol del Estado a través de las privatizaciones y desregulaciones*. 2. *Autonomía del Banco Central respecto del poder político, se reformó su Carta Orgánica para prohibir financiar al Gobierno (emitir para comprar títulos de deuda)*. 3. *Ley de convertibilidad que impidió la manipulación monetaria*. 4. *Reducción unilateral de las tarifas aduaneras antes de la finalización de la Ronda Uruguay de negociaciones comerciales en el GATT*” (Lanús, Juan Archibaldo, *La Argentina inconclusa*, El Ateneo, Buenos Aires, 2012, pág. 470).

9 Nos hemos ocupado del proyecto de integración del Mercosur, en nuestra obra *Mercosur y Derecho de la Integración*, Abeledo Perrot, 2ª ed., Buenos Aires, 2011.

10 Los Estados Unidos habían iniciado su camino al bilateralismo con anterioridad. Así, Stiglitz da cuenta de que “Tras el fracaso de Cancún, Estados Unidos anunció que iba a impulsar acuerdos comerciales bilaterales. Estos acuerdos socavan la evolución hacia un régimen de libre comercio multilateral” (Stiglitz, Joseph E., *Cómo hacer que funcione la globalización*, Taurus, Buenos Aires, 2006, pág. 136).

Lo cierto es que ahora la Argentina se encuentra en una encrucijada frente a las dificultades para llevar a cabo el proyecto que reviste para nosotros la mayor importancia estratégica, es decir, el Mercosur.

En efecto, la Argentina —desde 1991— está comprometida en la construcción del Mercosur, que no llega todavía a perfeccionarse siquiera como zona de libre comercio, pues, como resulta evidente, dadas las restricciones no arancelarias existentes (licencias económicas a la importación), no se halla garantizada la libre circulación de las mercaderías originarias en la zona.

Por otra parte, tampoco pudo avanzarse sustancialmente en la conformación de la unión aduanera. Esta requiere contar con un arancel aduanero común que dé lugar a un territorio aduanero común y una legislación aduanera común.

El denominado Arancel Externo Común es común —y no totalmente— en cuanto al nivel de las alícuotas convenidas para aplicar a las mercaderías extrazona. Pero al haber sido aprobado por cada Miembro mediante decretos que incorporan el Arancel convenido a la respectiva legislación nacional, los países —más allá de su responsabilidad por incumplimiento— pueden modificar esas alícuotas por decreto. Así ha ocurrido y ocurre en el Mercosur. Por otra parte, ninguno de los cuatro países reconoce el pago del arancel “común” efectuado en los demás socios. Esta irregularidad se denominó el “problema del doble cobro” (también podría llamarse del triple cobro). Lo cierto es que al pagar el Arancel Externo Común uno obtiene la libre circulación únicamente en el territorio del país donde pagó. Por lo tanto, no existe un territorio aduanero común.

Para solucionar este grave problema, en la Reunión Cumbre de San Juan celebrada en 2010, se aprobó la decisión CMC 10/10, titulada “Eliminación del doble cobro del AEC y distribución de la renta aduanera”, que fija unos “Lineamientos” para su implementación, y en un Anexo se contemplan “tres etapas”. La primera etapa debe “estar en funcionamiento efectivo a más tardar el 1 de enero de 2012”. Las fechas de las etapas segunda y tercera son todavía inciertas. Se expresa que el Consejo del Mercado Común definirá la fecha para la entrada en vigencia de la tercera etapa antes del 1 de diciembre de 2016 —lo que no se hizo—, “la cual deberá estar en funcionamiento a más tardar el 1 de enero de 2019”. Vale decir, se avanzará lenta y progresivamente, con plazos notoriamente generosos, aunque, a pesar de ello, nada asegura su cumplimiento, según lo enseña la experiencia del proceso de integración relativo al Mercosur.

Finalmente, en cuanto a la necesidad de una legislación aduanera común, se advierte que ya en 1994 se aprobó a nivel del Mercosur un proyecto de Código Aduanero del Mercosur, que no pudo entrar en vigencia por no resultar aprobado por los Parlamentos respectivos. El segundo proyecto, aprobado por decisión CMC 27/10, tampoco obtuvo hasta el presente la aprobación de todos los Parlamentos para entrar en vigor. Pero aunque entrara en vigencia, no se trata de un verdadero código, sino que, como lo dispuso por resolución 40/06 el Grupo Mercado Común, se trata de un “código marco” (a pesar de la manifiesta contradicción, pues un código por su naturaleza y finalidad no puede ser “marco”) y, por lo tanto, aunque entre en vigor, más allá de algunas definiciones y otras regulaciones básicas, no constituye una normativa que pueda considerarse una legislación aduanera del Mercosur, pues en la gran mayoría de las cuestiones hay que aplicar las regulaciones nacionales. Por otra parte, no resulta pertinente remitir a una futura reglamentación para remediar esta falencia cuando se trata de regular aspectos de fondo o sustanciales¹¹.

11 Al respecto, puede verse: Barreira, Enrique C., “Algunas dificultades que presenta el marco jurídico del Mercosur”, en Leita, Francisco (coord.) y Negro, Sandra C., *La Unión aduanera y el Mercosur: a 50 años de la firma de los Tratados de Roma*, La Ley, Buenos Aires, 2008, Cap. IV, págs. 39 a 48, y “El Código Aduanero del Mercosur (decisión 27/10 del Consejo Mercado Común)”, *Aduananews*, octubre 2010; Basaldúa, Ricardo Xavier, “Comentarios al Código Aduanero del Mercosur, aprobado en la provincia de San Juan (Argentina) en agosto de 2010 (decisión CMC 27/10)”, en *El Derecho* del 16/9/11, y “El Derecho aduanero frente a la evolución del tráfico internacional”, publicada en la revista *Guía Práctica de Comercio Exterior*, Buenos Aires, 31/1/14, N° 254, págs. 3 a 10 (primera parte) y 14/2/14, N° 255, págs. 3 a 7 (segunda parte). Este trabajo fue presentado en el Seminario Internacional de Aduanas, celebrado en la ciudad de Lima, el 13/11/13, organizado por la Cámara de Comercio Americana del Perú.

Estas indefiniciones y sobre todo el hecho de no haber logrado un territorio aduanero común, determinan que, en caso de duda, los inversores se inclinen por hacerlo en el país de mayor población, mayor extensión, mayor producto bruto, y ese país es Brasil, y no la Argentina, ni menos Uruguay y Paraguay.

En consecuencia, la parálisis que sufre el Mercosur no afecta en igual medida a todos sus Miembros. Hasta puede decirse que en cierto grado, frente a las eventuales inversiones, favorece a Brasil.

Resulta entonces urgente determinar cuanto antes el camino a seguir.

Ante todo, cabe preguntarse si Brasil tiene realmente intención de conformar una unión aduanera sobre la que ha de asentarse el mercado común.

Siendo el país con más peso en el Mercosur, por razones objetivas (superficie territorial, población, producto bruto interno, calificada recientemente como la octava economía en el mundo) es el que mayor incidencia puede tener en el proceso de integración. Ello lleva naturalmente a comparar su actuación en el Mercosur con el papel desempeñado por Alemania en el proceso de la construcción de lo que es hoy la Unión Europea. El liderazgo de Alemania, ejercido a través del prestigioso canciller Konrad Adenauer, se manifestó en una actitud positiva, vigorosa y decisiva con el objeto de impulsar los cambios institucionales necesarios o convenientes para la integración y se tradujo en políticas comunitarias generosas¹² para los países o regiones de menores recursos que participaron en dicho proceso.

Brasil, desde 1991, modificó varias veces su constitución a través de enmiendas, pero la clase política no consideró todavía necesario hacerlo para contemplar en su texto el proceso de integración relativo al Mercosur.

En materia de la vigencia del derecho internacional así como en la relación con el derecho interno, la posición de Brasil resulta más bien reticente o refractaria, tanto en su Congreso Nacional como en el Supremo Tribunal Federal.

Así, por ejemplo, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, hecha el 23/12/69, fue aprobada por Paraguay el 3/2/72, por Uruguay el 5/3/72 y por Argentina el 5/12/72. En cambio, Brasil recién la aprobó el 25/9/09, con ciertas reservas.

El Supremo Tribunal Federal brasileño mantiene todavía en su jurisprudencia el criterio de que la ley y el tratado tienen el mismo rango, por lo que un tratado puede ser desconocido mediante una ley posterior, vale decir, resulta aplicable la doctrina de que la ley posterior deroga o modifica a la ley anterior¹³, sin otorgarle a sus compromisos internacionales un nivel jurídico diferenciado. Tal postura no se concilia con lo establecido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, ni, en definitiva, tampoco con el principio internacional allí reconocido, *pacta sunt servanda*.

12 El ex presidente de la República Oriental del Uruguay, Julio María Sanguinetti, afirmó que para construir un liderazgo hay que empezar por “*ser un socio generoso con los vecinos. El remanente proteccionista que subsiste en Brasil, aun para la región, es incompatible con una integración que nos proyecte a todos hacia el mundo global. La estrategia internacional no puede llevarse adelante sin los socios y las inversiones extranjeras deberían, razonablemente, distribuirse*” (“Brasil y el triunfalismo”, publicado en el diario *La Nación*, 2/10/09).

13 Sobre la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal y del Supremo Tribunal de Justicia del Brasil, puede verse una sucinta referencia en la obra del autor *Mercosur y derecho de la integración*, cit., págs. 672 y 673. Para un análisis más amplio, véase Baptista, Luiz Olavo, “Inserção dos tratados no direito brasileiro”, *Revista de Informação Legislativa*, separata, año 33, N° 132, octubre-diciembre 1996, Brasília, págs. 71 a 80. En el mismo se afirma que en el sistema jurídico brasileño los tratados tienen la misma jerarquía que las leyes. También puede verse de este autor, “Aplicação das normas do Mercosul no Brasil”, *Revista de Direito del Mercosur*, La Ley, Año 2, N° 5, octubre 1998, págs. 28 a 42. Asimismo, puede verse, Klein Vieira, Luciane, quien afirma que “...es urgente la necesidad de reforma del texto de la Constitución brasileña para admitir expresamente que los tratados tengan prevalencia sobre el derecho interno, una vez que son el resultado de un compromiso asumido en el ámbito internacional por el Estado, representado por el Presidente de la República” (“La incorporación de los tratados internacionales al orden jurídico de Brasil”, en *Derecho de la integración* (dir. Sandra Negro), T. II, cit., págs. 189 a 214, la cita es de esta última página); Perotti, Alejandro D., *Habilitación constitucional para la integración comunitaria. Estudio sobre los Estados del Mercosur*, Curitiba, Jurúa Editora, 2007, T. I, cit., págs. 109 a 150.

Naturalmente, tales concepciones sobre las relaciones entre el derecho nacional y el internacional no garantizan el cumplimiento de los compromisos asumidos en el Mercosur, ni favorecen el desarrollo de un derecho comunitario.

En materia aduanera, como se sabe, el Consejo de Cooperación Aduanera –creado en 1950 y oficiosamente llamado Organización Mundial de Aduanas desde 1994– es el organismo internacional especializado. Argentina forma parte desde el 1/7/68, Paraguay desde el 30/10/69, Uruguay desde el 16/9/77 y Brasil recién desde el 19/1/81. Cabe recordar que Chile –Estado socio del Mercosur– lo es desde el 1/7/66 y Perú desde el 27/1/70. También se pone de manifiesto aquí la actitud menos comprometida de Brasil en el ámbito internacional, precisamente es una materia como la aduanera, donde la colaboración entre las aduanas y la armonización normativa resultan indiscutibles e indispensables para el adecuado desarrollo del tráfico internacional.

En cuanto a la necesaria armonización fiscal, prevista en el Tratado de Asunción (artículo 1), todavía no se ha establecido en el ámbito del Mercosur norma alguna de armonización tributaria¹⁴. Al respecto, se advierte que en Brasil la regulación del “impuesto a la circulación de mercaderías y servicios” (ICMS), recaudado por los distintos Estados de la Unión, constituye un sistema que dificulta la armonización con los demás Estados miembros del Mercosur¹⁵.

En materia de la regulación jurídica aduanera, esencial en un proceso de integración económica, el esfuerzo de los países del Mercosur no parece tener la misma entidad.

Argentina, Paraguay y Uruguay cuentan con una regulación a nivel de Código Aduanero. En cambio, en Brasil no se ha logrado una verdadera codificación de la materia aduanera¹⁶.

En Argentina rige un código desde 1981. Se elaboró consultando a todos los sectores interesados y competentes en la materia. Por otra parte, en cuanto a su contenido, se tuvieron en cuenta los trabajos del Consejo de Cooperación Aduanera y de la convención internacional más importante que existe sobre las instituciones y regímenes aduaneros, que es la Convención para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, denominada usualmente Convención de Kyoto. La Comisión redactora tuvo oportunidad de contar con ese valioso trabajo y, de tal modo, el Código Aduanero argentino, redactado siguiendo una rigurosa metodología, refleja a nivel técnico las concepciones más modernas en el ámbito internacional sobre la materia.

Paraguay tuvo un buen código ya en 1947, proyectado por un prestigioso especialista uruguayo, Ariosto D. González. Luego, en 1986, por ley 1173 fue reemplazado por otro. A su

14 En la Unión Europea, mediante Directiva del Consejo del 21/4/70, se impuso a los Estados miembros la sustitución de sus regímenes generales de impuestos indirectos por un sistema común de impuesto sobre el valor agregado. A principios de los años setenta, todos los Estados miembros establecieron un régimen de IVA. Los que se incorporan también deben hacerlo.

15 Al respecto, puede verse: Brodsky, Mario, “Armonización tributaria en el Mercosur”, Revista de Derecho del Mercosur, La Ley, Año 2, N° 6, diciembre 1998, págs. 68 a 76; Fernandes, Edison Carlos, “O Mercosul no reforma constitucional tributaria brasileira”, Revista de Derecho del Mercosur, La Ley, Año 1, N° 1, mayo 1997, págs. 109 a 116; González Cano, Hugo N., “Imposición y competencia fiscal en los procesos de integración económica”, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, coordinado por Víctor Uckmar; Alejandro C. Altamirano y Heleno Taveira Tórres, Buenos Aires, Ábaco, 2003, págs. 115 a 149, especialmente págs. 135 a 149; Martins, Ives Granda da Silva, “Reforma tributária e Mercosul”, Revista de Derecho del Mercosur, La Ley, Año 2, N° 3, junio 1998, págs. 9 a 16; Ribeiro, María de Fátima, quien considera que “la legislación tributaria brasileña sobre el consumo debe ser revisada para adecuarse al proceso de integración del bloque” (Primer Congreso Internacional de Derecho Aduanero del Mercosur, módulo V); Torres, Agustín, “Derecho tributario comunitario”, en el *Tratado de Tributación*, de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Horacio García Belsunce y Vicente O. Díaz (coords.), Buenos Aires, Astrea, 2004, T. I, Vol. 2, págs. 604 a 607, N° 215.

16 Al respecto, señala James Marins que en Brasil “...el llamado Derecho Aduanero permanece inextricable, dominado por la regulación infralegal y marcado por la asistematicidad” (Prefacio a la obra de André Parmo Folloni, *Tributação sobre o comércio exterior*, Dialética, São Paulo, 2005, pág. 7). Por su parte, André Parmo Folloni considera: “La extrema complejidad de la legislación tributaria y de la legislación aduanera es un factor de alejamiento (afastamento) de las empresas, cuando no un factor impeditivo de la entrada en la actividad comercial internacional” (cit., pág. 13). Considera Rosaldo Trevisan: “Como, lamentablemente, somos uno de los pocos países (y el único Estado Parte del Mercosur) que todavía no posee un Código Aduanero, esa visión sistemática no es fácilmente obtenida por aquí” (presentación de la obra *Temas atuais de Direito Aduaneiro*, de autores varios, São Paulo, Lex Editora, 2008, pág. 5).

vez, este fue sustituido por el sancionado por ley 2422 en el año 2004. Se trata de un código moderno, donde se advierte una preocupación por la metodología. Se ha inspirado en alguna medida en el Código Aduanero argentino, como lo testimonian algunos artículos textualmente reproducidos.

El Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU), sancionado por ley 19.276 del 19 de septiembre de 2014 (DO: 25/9/14), constituye un esfuerzo reciente, donde también se tuvo presente al Código Aduanero argentino, así como al proyecto de Código Aduanero del Mercosur (decisión CMC 10/10).

En Brasil, en cambio, es de lamentar que la materia aduanera no haya concitado hasta un pasado reciente el interés que despertaron otras ramas jurídicas, como es el caso del derecho civil y el comercial, donde descollaron tantos juristas, empezando por el recordado Augusto Teixeira de Freitas, una luz que iluminó a Dalmacio Vélez Sarsfield. No cuenta con un Código Aduanero. Se han hecho recopilaciones y aglutinamientos de normas, como el decreto ley 37 del año 1966 y sucesivamente el *Regulamento Aduaneiro* (decreto 91.030/85), el decreto ley 2472 del 1/9/88 y el decreto 6759 del 5/2/09 (*Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior*, que derogó el decreto 4543/02). Este último consiste en un texto ordenado mediante el cual se reorganizan las normas vigentes en la materia, pero lo cierto es que no existe un ordenamiento que constituya el producto del trabajo de una comisión que hubiera podido redactar libremente un Código Aduanero.

En la doctrina brasileña no abundan los trabajos jurídicos aduaneros¹⁷ y es raro encontrar autores que tengan en cuenta las obras extranjeras en la materia¹⁸. Sin embargo, afortunadamente, cabe advertir desde hace un tiempo una clara actitud de apertura en distinguidos juristas brasileños.

Recientemente ha tomado estado público la posibilidad de que entre la Unión Europea y el Mercosur se celebre un acuerdo de libre comercio antes de fin de año.

Desde hace años las tratativas para concretarlo se vieron frustradas por diversas razones. Entre ellas, el hecho de que el Mercosur no puede ofrecer un territorio aduanero común en el cual las mercaderías que pagan el AEC puedan circular libremente. Tampoco puede ofrecer una legislación aduanera uniforme. En cambio, la Unión Europea constituye un territorio aduanero comunitario que abarca 27 territorios nacionales (*Brexit* mediante) y un Código Aduanero Comunitario. Es decir, las mercaderías que ingresan pagando el arancel comunitario gozan de libre circulación en un amplio espacio económico regido por una legislación aduanera común, lo que en materia de seguridad jurídica es muy importante para el comercio.

17 Folloni da cuenta de que existen “muy pocos trabajos jurídicos sobre el área. Esa escasez es denunciada y lamentada, entre otros, por Paulo de Barros Carvalho (...son raros los libros sobre el asunto... el resultado fue la aparición de obras meramente técnicas, con poca o ninguna pretensión para la justificación teórica...”, ‘Prefacio’, en Meira, Liziane Angelotti, ‘Regimes aduaneiros especiais’, São Paulo, IOB, 2002, pág. 7) y por Vladimir Passos de Freitas (...me di cuenta de las dificultades que todos los profesionales del Derecho, jueces inclusive, tenían para tratar las cuestiones de Derecho aduanero. Legislación dispersa, centenares de actos administrativos de gran relevancia práctica, jurisprudencia hesitante y doctrina casi inexistente... pasan los años... pero en el área del Derecho Aduanero continúan las mismas dificultades ‘enormes’, ‘Presentación’ en Vladimir Passos de Freitas [coord.], *Importação e exportação no Direito brasileiro*, São Paulo, RT, 2004, pág. 5). Liziane Angelotti Meira, en la introducción de su obra sobre los regímenes aduaneros especiales, protesta, con toda razón, ‘por la extrema carencia de un examen sistemático y de un mayor desarrollo teórico de la materia’ (Regimes aduaneiros especiais, cit., pág. 21). Los estudios realizados por juristas, que existen, raros son, por eso mismo pioneros, extremadamente loables. Así, este trabajo, además de una contribución, intenta ser, también, un agradecimiento y un sincero homenaje al arrojado científico de autores como Roosevelt Baldomir Sosa, Américo Masset Lacombe, Alberto Xavier, Osiris de Azevedo Lopes Filho, José Roberto Vieira, José Eduardo Soares de Melo, José Lence Carlucci, André Ferreira de Barros, Miguel Hilú Neto, Liziane Angelotti Meira, Paulo Werneck y otros que, ciertamente de relevancia equivalente, dejamos de referir” (Folloni, André Parmo, *Tributação sobre o comércio exterior*, cit., pág. 15).

18 Al respecto, puede verse, por ejemplo, la bibliografía casi exclusivamente brasileña citada por Sosa, Roosevelt Baldomir, en *A Aduana e o comércio exterior*, São Paulo, Edições Aduaneiras, 1996, págs. 229 a 230. En general, salvo en las obras más recientes, son ignorados o al menos no se cita a los autores europeos más clásicos en la materia.

Desconocemos el alcance y contenido del tratado bilateral que pretende celebrarse. Lo que sí puede saberse es del distinto poder de negociación entre la Unión Europea y el Mercosur¹⁹. En consecuencia, es de esperar que nuestros negociadores estén a la altura de los intereses que deben defenderse.

Para conocer las pretensiones europeas es bueno tener presente los términos en que la Unión Europea ha firmado tratados bilaterales con otros países²⁰. En este sentido, es interesante examinar los diversos acuerdos bilaterales firmados por México, Perú y Chile con la Unión Europea²¹.

Lo que resulta muy grave en esta negociación es que todavía los países del Mercosur no lograron coordinar sus políticas macroeconómicas en el seno del Mercosur, requisito previsto en el artículo 1 del Tratado de Asunción como una cuestión importante a armonizar. En consecuencia, se puede dudar de que los intereses económicos de esos países estén debidamente alineados para negociar eficazmente con la Unión Europea.

Como lo sentenciaba Séneca, aplicable a la falta de rumbo claro en el Mercosur, para el navegante que no sabe a dónde quiere ir, nunca soplan vientos favorables.

Tanto para el Mercosur como para la propia Argentina, el dilema fundamental es saber *¿quo vadis?*

19 Basta recordar que Brasil, el país más grande del Mercosur, representa el 2,5% de la economía mundial, mientras que la Unión Europea representa el 20% de ella.

20 Así, por ejemplo, Blasetti analiza acuerdos bilaterales entre la Comunidad Europea y otros países en materia de "Indicaciones geográficas", un tema muy importante para la mayoría de los países europeos (Blasetti, Roxana C., "Las indicaciones geográficas y otras cuestiones vinculadas a la negociación agrícola: el medio ambiente y la materia viva", en CORREA, Carlos M. (coord.), *Comercio internacional: del GATT a la OMC*, Eudeba, Buenos Aires, 2010, Cap. 13, págs. 523 a 567, especialmente págs. 549 a 553).

21 Blasetti, Roxana C., advierte que "Para el Acuerdo sobre Vinos, Chile mantuvo arduas negociaciones en lo que respecta a la protección de las indicaciones geográficas. Finalmente decidió ceder a las presiones de la Unión Europea entregando el uso de nombres genéricos, marcas y expresiones tradicionales y variedades vegetales otorgándose indemnizaciones que en algunos casos llevaban hasta 100 años usando los términos cedidos. Los efectos jurídicos de este compromiso asumido por Chile con la UE, implican la inmediata pérdida del mercado chileno para los productos provenientes de cualquier país que no sea la UE. La consecuencia práctica de este tipo de Acuerdos que la UE suscribe con los países de manera bilateral, es que la mayor protección que la UE da en su territorio a sus indicaciones geográficas se aplica extraterritorialmente en aquellos Miembros que suscriban acuerdos bilaterales" ("Las indicaciones geográficas...", cit., pág. 551).

EL ACUERDO DE FACILITACIÓN DEL COMERCIO

Juan Patricio Cotter

1. ANTECEDENTES

El Acuerdo de Facilitación es el primer acuerdo comercial multilateral concertado desde que se estableció la OMC hace 20 años. Se espera que su aplicación reduzca en un 14% los costos totales del tráfico internacional de mercaderías.

Fue adoptado en la Novena Conferencia Ministerial de la OMC, celebrada en Bali, Indonesia, en diciembre de 2013. No podemos dejar de reconocer la importancia que tiene como antecedente el Convenio de Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros, comúnmente denominado Convenio de Kyoto del año 1977.

A poco de nacer la OMC y luego de la firma de los documentos de la Ronda Uruguay en el año 1993, varios Estados miembros ya estaban pensando en la siguiente Ronda; uno de los puntos fundamentales era el de la facilitación del comercio.

En la Conferencia Ministerial de Singapur del año 1996 se comenzó a hablar de facilitación. En esta Conferencia, se instala de manera definitiva a la “facilitación” como una de las notas salientes de la actividad aduanera. Desde entonces, se comienza a medir la performance de las Aduanas, en función de los tiempos que insume el levante de las cargas.

Los miembros de la OMC acordaron añadir la facilitación del comercio al programa de Doha para el Desarrollo, e incluso se creó el Grupo de Negociación sobre facilitación del comercio en 2004.

El Acuerdo que se alcanzó en Bali a finales de 2013 proporciona un marco de derechos y obligaciones que tienden a mejorar los procedimientos fronterizos de manera de reducir tiempos y costos, generando mejoras competitivas a los estados y a los particulares.

En la Argentina, el tema no puede tener más actualidad, siendo que este Acuerdo ha sido aprobado por el Congreso de la Nación, mediante la ley 27.373.

2. IMPORTANCIA

La importancia del Acuerdo es a todas luces evidente. Los países más eficientes son los más competitivos y la facilitación tiende a reducir costos directos e indirectos vinculados al comercio internacional, de manera de incrementar la competitividad de las empresas y de

este modo mejorarán su performance, lo que a su vez generará mayores ganancias y ello redundará en más, puestos de trabajo y crecimiento económico.

Por otro lado, la mayor generación de riqueza debería generar también mayor carga impositiva, es decir mayores ingresos a los Estados para que realicen mejoras en infraestructura.

El 40% de los costos transfronterizos obedecen a ineficiencias de los procedimientos, tales como los costos por demoras, la solicitud de documentación excesiva y, en forma repetitiva, los requisitos de documentación engorrosa e inspecciones¹. El Acuerdo es un llamado de atención sobre esta realidad y tiende a definir políticas comunes que permitan reducir tiempos y costos.

Es oportuno tener presente los dichos de Pascal Lamy, entonces Director General de la Organización Mundial de Comercio, la pronunciarse sobre este tópico en la Cámara de Comercio de Chittagong, Bangladesh, en el año 2013, oportunidad en la cual señaló que *“En ocasiones, es difícil relacionar las negociaciones multilaterales de comercio con el trabajo diario de las operaciones comerciales. En cambio, esto no ocurre con la facilitación del comercio. Una facilitación del comercio efectiva incrementa la productividad de las aduanas, mejora el cobro de impuestos en las fronteras y ayuda a atraer inversiones extranjeras directas. Un acuerdo multilateral sobre la facilitación del comercio podría acelerar el movimiento transfronterizo de bienes y mejorar la transparencia y predicción del comercio y de las operaciones comerciales”*.

3. OBJETIVOS

En definitiva, la facilitación pretende simplificar, estandarizar, armonizar y automatizar los procedimientos aplicados al comercio internacional, con la finalidad de agilizar el movimiento, libramiento y despacho de las mercaderías.

Ello supone generar procedimientos eficientes, eficaces y ágiles, de modo que las cargas demoren lo mínimo necesario para la realización de un control adecuado, según las circunstancias de la operación, de manera de reducir costos directos e indirectos.

Este es el objetivo de la facilitación, reducir plazos y costos.

Ciertamente se trata de un cambio cultural, un cambio de paradigmas, pues históricamente en muchos casos, las administraciones aduaneras no han tenido en cuenta el factor “tiempos” en sus tareas de control.

4. PROBLEMAS MÁS COMUNES

Uno de los principales problemas, tiene que ver con la existencia de procedimientos operativos engorrosos, complejos e imprecisos, sin plazos para su tramitación y no auditables en tiempo real. Estos esquemas de fiscalización, generan un marco de discrecionalidad compleja.

También entorpece los procedimientos, la exigencia de presentación de documentación excesiva y repetitiva. Estudios del Banco Mundial demuestran que resulta muy dispar la cantidad de documentaciones complementaria exigida por diferentes oficinas aduaneras. Es claro que cierta información es necesaria y diría imprescindible, pero el exceso de información y documentación solo dificulta la función de control y genera mayores costos.

Otra cuestión a revisar son las Inspecciones innecesarias. Es ciertamente complejo definir cuándo una inspección resulta innecesaria, pero es claro que en el actual contexto del comercio internacional, el control total es una utopía y, ciertamente, quien pretende controlar todo, en realidad no controla nada. La selectividad bien entendida debe ser menor al 10% y debe estar sustentada en adecuados programas de perfil de riesgo y anticipación de información.

1 Ezequiel Guicovsky Lizarraga, senior officer del International Trade Center, que es la agencia conjunta de la OMC y la ONU, Seminario organizado por la CERA y la ITC, en Buenos Aires, en marzo de 2017.

En términos generales, las Aduanas que ejercen un control abusivo, solo generan sobre costos y el fomento de prácticas disvaliosas. Insisto en señalar que quien pretende controlar todo, en realidad no controla nada o controla mal, pues resulta fácticamente imposible controlar todo. De modo que la selectividad en lugar de resultar formal y legal pasa a ser discrecional y su elección, a cargo del funcionario encarado de controlar.

Párrafo aparte merece la discrecionalidad en la aplicación de las normas; los cambios de interpretación de aplicación retroactiva y la no aplicación del principio de confianza legítima, todos ellos cuestiones complejas que violentan los principios transparencia y trato igualitario del GATT y los derechos de los administrados de tutela constitucional.

Asimismo, también corresponde tener presente que la falla en la coordinación entre las diversas oficinas del Estado que trabajan en zona de frontera, así como también la falta de coordinación entre las oficinas aduaneras de los países fronterizos es un tema que merece especial atención, pues la eficiencia de una oficina puede quedar desdibujada con la ineficiencia de otra.

5. CONSECUENCIAS

La importancia del Acuerdo de Facilitación tiene que ver justamente con el hecho de poner en agenda este tipo de cuestiones. Es un llamado de atención sobre la ineficiencia transfronteriza. Se trata de destacar que estas ineficiencias traducidas en demoras y sobrecargas tienen un impacto directo en los costos (transporte, contenedores, seguros, terminales, puertos, etc.), a la vez que puede afectar la calidad de las mercaderías (p.ej., productos alimenticios) y también puede atacar la oportunidad del negocio (p.ej., demoras en entregas estacionales o vinculadas a fechas concretas como puede ser día del niño, día de la madre, navidad, etc.).

Por otra parte, este tipo de cuestiones tiene un impacto más difuso pero no por ello menos importante en términos generales y vinculado al “ambiente general para los negocios” de un país determinado. En efecto, es claro que la habitualidad de prácticas operativas ineficientes que aumentan costos, impacta en el entorno de los negocios pues reduce las posibilidades de atraer inversiones directas extranjeras, impide a los países a participar de las cadenas de valor globales y eleva los precios de los insumos y reduce la competitividad empresarial.

De manera que la facilitación se presenta como un conjunto de acciones tendientes a reducir los plazos y los costos del comercio internacional; es una forma de asegurar la uniformidad a escala global y el fiel cumplimiento de los principios de la OMC.

6. EJES TEMÁTICOS PROPUESTOS POR EL ACUERDO

Varios son los ejes temáticos en los que se hace fuerte el Acuerdo de Facilitación. Veamos el detalle.

Publicidad de las normas vinculadas a los procesos aduaneros, derechos, cargas, clasificación, valoración, cupos, etc. Acceso a Internet. Compartir información con otros países (artículo 1).

Consultas antes de la entrada en vigor de las normas, vinculadas con cuestiones aduaneras (artículo 2).

Resoluciones anticipadas, a emitirse en un plazo razonable y determinado. Esta será válida por un plazo razonable, salvo cambios en la ley. Si luego esta posición es modificada, deberá ser notificado al administrado. La resolución anticipada resulta vinculante.

Y si fuere de interés para otras personas, debería ser publicada de modo que todos tomen conocimiento. Se refiere especialmente a origen y clasificación arancelaria. Luego se alienta a que también se refiera a valor, cuestiones tributarias, cupos (artículo 3).

Las resoluciones aduaneras deben ser motivadas y el administrado debe tener derecho a la revisión administrativa y/o judicial. Derecho tutelado en casi todas las Constituciones Nacionales. El punto en este aspecto es que el remedio procesal resulte efectivo y ágil. (artículo 4).

Medidas vinculadas con la imparcialidad, no discriminación y transparencia. Se refiere a notificaciones especiales para las inspecciones reforzadas, la detención de la carga y la oportunidad de segundas pruebas (artículo 5).

Las cargas serán aproximadas al servicio prestado. Tasas. Y luego, en relación con las multas, detalla la personalidad de la pena, la proporcionalidad de la pena, adecuada vista para la defensa con explicación detallada de manera de asegurar el derecho de defensa del administrado, destaca la atenuación en caso de autodenuncia (artículo 6).

En materia de despacho de mercaderías. El acuerdo refiere expresamente la tramitación previa, el pago electrónico, la separación entre el libramiento y la determinación definitiva de los derechos, el régimen de garantía, la gestión de riesgo, los plazos para el levante, la existencia de auditorías posteriores y las medidas que favorezca a los operadores calificados. Regula especialmente a los envíos urgentes de carga aérea. (artículo 7).

Cooperación entre organismos de frontera. Especialmente se refiere a la compatibilidad de días y horas; procedimientos y formalidades; servicios comunes y controles conjuntos (artículo 8).

Formalidades de la Importación, Exportación y Tránsito. Se pretende que las formalidades y requisitos de documentación se adapten al más rápido levante y despacho de las mercaderías; se adopten y apliquen tratando de reducir el tiempo y el costo; sea la menos restrictiva del comercio y no se mantengan si no resultan necesarias. Aquí se establece la Ventanilla Única (artículo 10).

Luego se refiere a la libertad de tránsito (artículo 11) y finalmente se ocupa de la cooperación aduanera (artículo 12)

En definitiva, las leyes y reglamentaciones vinculados con la materia deben ser claras y precisas, de manera de evitar la discrecionalidad interpretativa. Asimismo, deben ser debatidos y luego publicados. Por otra parte, y su aplicación debe ser constante y uniforme; y los cambios en la interpretación deben aplicarse hacia el futuro y no a las operaciones acaecidas con anterioridad, al amparo de la interpretación antes sostenida por los funcionarios competentes.

Los cambios normativos e incluso las modificaciones interpretativas deben ser pocos y necesarios, pues existe en el administrador confianza legítima en los actos de gobierno. En la jurisprudencia de la Cámara, esta práctica adjetivizada genera derechos y expectativas. Y estos cambios deben aplicarse a futuras operaciones y no motivar revisiones de las antes documentadas, pues ello genera inseguridad jurídica.

Asimismo, es clave trabajar en las resoluciones anticipadas. De este modo, se genera un control ex ante que aleje las dudas interpretativas del momento del libramiento y lleve tranquilidad jurídica a los particulares; a la vez que permita a los particulares trabajar en la definición de sus costos y la determinación del precio con certeza aduanera.

Por otra parte, debe propiciarse que estas resoluciones técnicas sean de valor, origen, clasificación e incluso vinculadas a la definición del régimen tributario o de prohibiciones aplicables deben ser publicadas. De este modo se propende a una mayor transparencia, a la vez que el estudio y doctrina allí contenidos pueden resultar de utilidad para un universo mayor de sujetos.

Por otra parte, la Ventanilla Única del Comercio Exterior (VUCE) se impone. Permitirá trabajar en una plataforma uniforme y totalizadora de trámites y documentos vinculados a las operaciones de comercio internacional. Esta plataforma permitirá unificar procesos a la vez que mejorará los controles, permitiendo incluso auditorías en tiempo real. Han sabido tener una probada valía en otros países.

La selectividad, por otra parte, debe ser sustentada en los perfiles de riesgo y la anticipación de información. Debe ser justa, ni poco ni mucho. En términos globales se persigue un control de menos del 10% de las cargas. Se impone revistar el rojo normativo, que en ocasiones poco sentido tiene.

La liberación de las cargas debe ser inmediata. A mayor velocidad de respuesta en este particular, existirán menores costos y mejorará la competitividad. En importación ayudará a ahorrar costos y en definitiva, ello debería permitir una baja de precios; en exportación, por su parte, es claro que la baja de costos mejora la competitividad y, de este modo, aumentas las chances de los exportadores para colocar productos argentinos en el exterior. Por otra parte, en ambos casos —es decir, tanto en importación como en exportación— la mejora de los procesos y el ahorro de costos asociados con esta mayor eficiencia debería también generar un aumento de la recaudación interna (la mayor ganancia debería generar mayor impuesto) y también debería propiciar la recepción de mayores inversiones directas e indirectas (uno de los índices que analizan los inversores es la seguridad jurídica y la burocracia administrativa).

El Acuerdo de Facilitación establece que deben existir tiempos concretos para el libramiento de las mercaderías. Asimismo, si en el control existen dudas, tiene que haber un libramiento ágil y veloz bajo el régimen de garantías, cuando el funcionario fiscalizador deba estudiar el caso. De este modo, se cumpliría con el Acuerdo en cuanto determina establece la necesidad de establecer auditorías posteriores y la separación entre el levante y la definición de los aranceles a abonar.

La cooperación de los distintos organismos es clave y la VUCE debería ayudar mucho. Si la Aduana es eficiente pero otro organismo demora 10 días para hacer un trámite, las mejoras operativas aduaneras se verían neutralizadas por la demora de otro organismo. En esa línea debe existir una labor de cooperación total.

7. CONCLUSIONES

Los principios de eficacia, eficiencia y celeridad son fundamentales en toda actuación administrativa, y deben operar como principios rectores de esta. En efecto, cualquiera que sea el tipo de función administrativa, cualquiera que sea el sector o realidad social objeto de intervención, lo que interesa al administrado es tener acceso a una administración eficaz que cumpla adecuadamente los fines encomendados, acuda con rapidez allí donde sea necesaria su presencia y actúe con prontitud y eficacia.

Ciertamente, la actividad administrativa debe llevarse a cabo procurando el interés general, brindando previsibilidad al desenvolvimiento práctico de la función administrativa. Por cierto, este interés general obliga a los funcionarios a desarrollar sus actividades de una manera eficaz, eficiente y rápida, lo que en términos aduaneros supone ejercitar el debido control de las operaciones de comercio exterior, en el menor tiempo posible.

Nadie duda de que las Aduanas deban ejercer un control riguroso de las fronteras. Claramente, allí radica su función principalísima. Deben, pues, ejercer el control de los ingresos y egreso, con el objeto de fiscalizar el régimen de prohibiciones y restricciones, sean económicas o no económicas, y el régimen de tributos al comercio exterior.

Sin embargo, es primordial que este control no demore los embarques por mayor tiempo que el estrictamente necesario, dado que las demoras generan costos y estos suponen una pérdida de competitividad. De allí que corresponde a las Aduanas colaborar con la facilitación del comercio internacional.

Ello no significa que los controles deben relajarse. Todo lo contrario, hablamos de la eficacia del control y no de la ausencia de control. Y ello supone que la demora debe ser la estrictamente necesaria, teniendo en cuenta las condiciones particulares de la operación aduanera de que se trate.

Resulta, entonces, evidente que debe existir un justo equilibrio entre el control riguroso que debe primar en nuestras fronteras, con la debida protección de los ciudadanos y la facilitación del comercio internacional que permite ahorrar costos y, por lo tanto, mejora la competitividad de los actores nacionales que deben competir en un mundo globalizado.

PALABRAS DE CIERRE

Catalina García Vizcaíno

Estas Jornadas han sido fructíferas para dilucidar cuáles son los aspectos en los cuales el Código Aduanero podría ser reformado, tanto en cuestiones de fondo como procesales.

Las esclarecedoras disertaciones de los panelistas y ponentes, resumidas con precisión por los Relatores, nos han conducido a enfocar los temas desde variadas perspectivas, en aras de la riqueza que implican los cambios de ideas.

Se compartan o no los criterios expuestos, no cabe duda de que los distintos puntos de vista coadyuvan a vislumbrar con mayor claridad los contenidos tratados.

Se podría decir que nos encontramos en los inicios del tratamiento de una posible reforma del Código Aduanero, que requiere especialmente la participación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros y otras instituciones, los operadores del comercio exterior, los profesionales, y los funcionarios del Ministerio de Hacienda y de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Reiteramos lo dicho en la anterior Jornada, acerca de que es indispensable reforzar los recursos humanos y materiales de la Dirección General de Aduanas y a la vez fortalecer al Tribunal Fiscal de la Nación para que preste eficazmente su cometido de brindar el adecuado servicio de Justicia. A esos fines deberán arbitrarse los medios pertinentes a los que se refirieron varios disertantes.

La problemática del multilateralismo, regionalismo y bilateralismo ha sido tratada por los calificados expositores de la Mesa Redonda, que han planteado con perspicacia y agudeza las oportunidades y efectos que producen en México, Perú, Uruguay y la República Argentina.

Es de esperar que las reflexiones de la Mesa Redonda coadyuven a la necesaria armonía que debe primar entre los países y a su mayor desarrollo económico por vía de los acuerdos multilaterales, regionales y bilaterales.

Lyndon B. Johnson decía acertadamente que ***“No hay problema que no podamos resolver juntos, y muy pocos que podamos resolver por nosotros mismos”***.

Agradecemos a las autoridades de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y, en especial, a su Presidente, así como a su permanente mentor, el Dr. Gustavo Zunino, a los panelistas, ponentes y concurrentes, por su participación.

Por último, esperamos que en 2018 tengan lugar las Undécimas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, *en transmisión con el interior y el exterior*.

Muchas gracias

