

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

DERECHO ADUANERO

Año II - N° 3 - Agosto 2022



CENTRO DE ESTUDIOS DE
DERECHO FINANCIERO Y
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

DERECHO ADUANERO

Año II - N° 3 - Agosto 2022

Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario

Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires

Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)

www.derecho.uba.ar - cedfdt@derecho.uba.ar

Registro DNDA en trámite

PROPIETARIO

Facultad de Derecho,
Universidad de Buenos Aires

DIRECTOR

Horacio G. Corti

SUBDIRECTOR

Pablo Revilla

CONSEJO EDITORIAL

Fabiana H. Schafrik

Gladys V. Vidal

Horacio F. Cardozo

Patricio Urresti

Juan Manuel Álvarez

Echagüe

**Responsable de
este número:**

DIRECTORA

Catalina García Vizcaíno

DISEÑO

Ana L. Sancineto

EDICIÓN

Agostina B. Gelmetti

Palabras preliminares

Horacio Corti 6

Editorial

Catalina García Vizcaíno 8

VII JORNADA DE DERECHO ADUANERO EN HOMENAJE A LA UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES EN EL AÑO DEL BICENTENARIO DE SU FUNDACIÓN

Exposición inaugural

Catalina García Vizcaíno 12

PANEL I: LAS ADUANAS Y EL COMERCIO INTERNACIONAL

Los principios del código del valor de la Organización Mundial del Comercio

Germán Pardo Carrero 25

Importancia creciente de las reglas del origen en el comercio internacional

Ricardo Xavier Basaldúa 33

El Régimen de Información de Planificaciones Fiscales. Consideraciones respecto de la normativa aduanera

Fernando P. Schettini 39

PANEL II: SERVICIOS DIGITALES

Las mercancías y su tratamiento aduanero en la era digital

Ricardo Pretelt Bru 58

PANEL III: ILÍCITOS Y PROCEDIMIENTOS ADUANEROS

Las presunciones legales y el Régimen de Responsabilidad Subjetiva en las Infracciones Aduaneras. Pautas para evitar la “objetivación” de la responsabilidad

Andrés Varela 68

Análisis de los principales problemas que se presentan en la aplicación de la llamada “Ley de Moratoria” referida a los delitos aduaneros

Guillermo Vidal Albarracín 88



PANEL IV: EL DERECHO ADUANERO EN PARTICULAR

La autonomía del Derecho Aduanero como ciencia normativa. Evolución. Relaciones con otras ramas del derecho

Harry Schurig 95

Las fuentes del Derecho Aduanero

Juan Patricio Cotter 106

La Constitución Nacional como fuente del Derecho Aduanero: enfoque jurisprudencial

Lorena P. Bartomioli 113

Control de Convencionalidad y margen de apreciación nacional en materia aduanera

Pablo Garbarino 137



PALABRAS PRELIMINARES

Es una alegría expresar unas breves palabras preliminares a este tercer número de nuestra revista “Debates”, en formato digital, donde cada número tiene como contenido una temática específica del derecho financiero y tributario y, a la vez, es dirigido (y coordinado) por diferentes profesores que componen nuestra comunidad académica.

El primer número lo dedicamos al derecho penal tributario y fue dirigido por Juan Manuel Álvarez Echagüe y Flavia Lamarre.

El segundo, por su parte, lo dedicamos a la tributación local y fue dirigido por Pablo Revilla y coordinado por Patricio Urresti.

Este tercer número se encuentra dedicado al derecho aduanero y ha sido dirigido por Catalina García Vizcaíno, profesora consulta de nuestra facultad, quien está a cargo de la Comisión de Derecho Aduanero de nuestro Centro de Estudios y que, como sabemos, organiza todos los años una jornada de derecho aduanero. Justamente, este número recibió exposiciones realizadas en las VII Jornadas.

La profesora García Vizcaíno resume con precisión el contenido de la Revista. Es innecesario reiterar aquí lo que ya ha expuesto. Sólo quisiera dejar señalado la enorme significación que tiene el derecho aduanero en el actual momento que está protagonizando el derecho financiero y tributario.

Todos los aspectos de nuestra disciplina se encuentran hoy en día en conmoción y exigen profundas reelaboraciones de las concepciones recibidas.

Pensemos, para dar sólo un ejemplo, en la situación del crédito y la deuda pública. En este siglo ya hemos vivido dos situaciones de default. Durante el primer proceso de reestructuración se discutía sobre diversos diseños institucionales internacionales para solucionar las controversias. Poco éxito tuvieron aquellas propuestas. En el más reciente segundo proceso de reestructuración las discusiones han pasado

por otros andariveles como lo muestran los sucesivos modelos de cláusulas de acción colectivas. Pensemos también en la diversidad de situaciones y debates que hemos protagonizado, con controversias judiciales en tribunales de Italia, España o Estados Unidos, con sus singulares culturas jurídicas y prácticas procesales. La Asamblea de las Naciones Unidas, en el ínterin, aprobó una serie de principios generales sobre reestructuración de deudas. A ello podemos sumar los intentos, dificultosos pero reiterados, por limitar por medio de una regla fiscal intrafederal la deuda pública provincial, paralelos al crecimiento de la deuda pública externa de las provincias. Dichas reglas fiscales son habituales, por otra parte, en otros ordenamientos, así como en el de la Unión Europea. Se advierte, con este ejemplo rápido, que la realidad jurídica financiera y tributaria presenta desafíos cada vez más complejos, que exigen renovadas conceptualizaciones teóricas para comprenderla.

Un ámbito de intensa efervescencia, y de enorme relevancia respecto de la problemática aduanera, es el derecho internacional financiero y tributario. En este número hay varios trabajos dedicados a la Organización Mundial del Comercio. Es ésta, claro, una de las instituciones que conforman la red institucional financiera y tributaria de carácter internacional, junto al Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, las Naciones Unidas (con su diversidad orgánica: la propia Asamblea General, los comités de derechos humanos o el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional de Tributación), la OCDE o, al nivel de nuestra región, la OEA. Esa multiplicidad institucional ya es un signo que revela la enorme profusión y complejidad que tiene el derecho internacional vinculado a nuestra disciplina. Hay que tener en cuenta, además, la jerarquización constitucional de un sector del derecho internacional (el derecho internacional de los derechos humanos), que,

como sabemos, tiene una cada vez más intensa incidencia en el régimen jurídico de las políticas fiscales de los estados, es decir, el derecho financiero y tributario. Basta mencionar, como ejemplo, el último informe realizado por el Comité DESC con respecto a la Argentina en 2018, donde hay recomendaciones referidas tanto al derecho presupuestario como al derecho tributario.

Dejo aquí estas breves palabras, que ya se demoran más de lo necesario. Concluyo felicitando a la profesora García Vizcaíno por el esfuerzo realizado y el resultado obtenido.

Horacio Corti

EDITORIAL

Con verdadero placer presento este número de la Revista dirigida por el Dr. Horacio Corti, Director del Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario, correspondiente a las exposiciones de la exitosa VII Jornada de Derecho Aduanero, que contó con alrededor de mil participantes de la Argentina y del exterior.

Agradezco la gentil invitación efectuada por el Dr. Horacio Corti para que, en un ejemplar de la mencionada Revista, se plasmarán las elaboradas disertaciones de especialistas nacionales y extranjeros; algunos de ellos poseen sitials como Miembros de Número de la *International Customs Law Academy* o Academia Internacional de Derecho Aduanero.

La VII Jornada de Derecho Aduanero se realizó en homenaje al bicentenario de la prestigiosa Universidad de Buenos Aires, que quedó en el top 50 del Ranking Mundial de Universidades por Temática QS 2022, colocándola en la élite de instituciones de educación superior. La Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires ostentó el puesto 40.

Ello anima al cuerpo docente y al alumnado a esforzarse cada vez más para mantenerse y superarse en el nivel de excelencia.

Brevemente me referiré a los capítulos que integran este ejemplar.

El Capítulo I se refiere a la Exposición Inaugural, elaborado por quien escribe estas líneas, que cuenta con palabras de agradecimiento para quienes hicieron posible el desarrollo de la Jornada. Contiene una síntesis de los aniversarios que se celebraron en 2021, como lo fueron el bicentenario de la creación de la Universidad de Buenos Aires; cuarenta años de la vigencia del Código Aduanero; treinta años de la celebración del Tratado de Asunción del 26/3/1991 que decidió constituir el Mercado Común del Sur (MERCOSUR); cien años del Código Penal, cuyas disposiciones generales rigen supletoriamente en infracciones y delitos aduaneros según lo normado por el art. 861 del Código Aduanero. A continuación, evoca la

creación e historia de la Universidad de Buenos Aires, así como de su Facultad de Derecho. Reseña el origen y la evolución de la asignatura Finanzas Públicas, y de la Comisión de Derecho Aduanero (que tengo el honor de presidir), inserta en el Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario. Además, ubica al Derecho Aduanero dentro del Derecho Tributario y se explaya sobre la autonomía de éste, que no significa independencia. Por último menciona algunas novedades de la materia aduanera acaecidas desde la VI Jornada de Derecho Aduanero que tuvo lugar en 2020.

Dentro del Panel I, *las aduanas y el comercio internacional*, el Capítulo II versa sobre los principios del Código del Valor de la Organización Mundial del Comercio, de la pluma del especialista colombiano Dr. Germán Pardo Carrero, quien desentraña las complejidades de este tema, que tiene importantes derivaciones como la de establecer la base imponible en los tributos aduaneros. Analiza en profundidad esos principios. Dentro del correspondiente a la seguridad jurídica explica los derechos de las aduanas para comprobar la veracidad de las declaraciones que ante ellas se presenten, y los recursos en vía administrativa y judicial. A manera de conclusión elabora un cuadro de diferencias entre la concepción teórica del valor y la noción positiva del valor.

El capítulo III estudia la importancia creciente de las reglas del origen en el comercio internacional, cuyo autor es el ex Presidente y ex Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación Dr. Ricardo Xavier Basaldúa. Discurre sobre el concepto de origen y, en particular, de las mercaderías, como sus diferencias con la "procedencia"; caracteres del origen de las mercaderías; concepto de reglas de origen o normas de origen; clases de reglas de origen. Continúa con la relevancia de esas reglas frente a fenómenos de la globalización que se manifiestan por la deslocalización geográfica y descomposición de los procesos de fabricación, y, por otra, de la proliferación de

los acuerdos de integración económica; la utilización de tales reglas como política de estado; supuestos en los que resulta importante determinar el origen de las mercaderías para aranceles aduaneros, medidas fitosanitarias, restricciones cuantitativas, compras del sector público, medidas para proteger el medio ambiente, etc.

El capítulo IV explica el Régimen de Información de Planificaciones Fiscales y las consideraciones respecto de la normativa aduanera, siendo su autor el Dr. Fernando P. Schettini. Aborda el tema controvertido de la Resolución General de la AFIP 4838/2020 y sus implicancias en materia aduanera. Profundiza sobre los alcances de esta Resolución en cuanto a planificaciones nacionales e internacionales, y de modo interesante plantea las distintas perspectivas en cuanto al egreso de fondos por importaciones según la aduana, autoridad cambiaria, autoridad impositiva y órgano de investigación financiera. Se expone sobre la responsabilidad de los contadores, asesores impositivos en general, despachantes de aduana. Analiza las normas de esa resolución frente al principio de legalidad y formula sus conclusiones.

En el Panel II, correspondiente a los *servicios digitales*, el capítulo V aborda la temática de las mercancías y su tratamiento aduanero en la era digital. Su autor es el especialista colombiano Dr. Ricardo Pretelt Bru. Señala que, pese a los desarrollos tecnológicos de la economía digital, en el derecho aduanero no ha cambiado el concepto de mercadería, aunque mutaron los modelos de negocios y los canales de distribución, con proyecciones en impuestos directos e indirectos. Estudia las mercancías dentro de los elementos del derecho aduanero y el derecho aduanero en la economía digital con conceptos nuevos que deben alcanzar adecuadas soluciones, como lo son, por ejemplo, el uso de criptomonedas y la inteligencia artificial, entre otros desarrollos. Específicamente comprende el tratamiento aduanero del comercio electrónico y el caso de Colombia, tras lo cual elabora sus conclusiones.

Dentro del Panel III, *ilícitos y procedimientos aduaneros*, en el capítulo VI el Profesor

uruguayo Dr. Andrés Varela dilucida el alcance de las presunciones legales y el régimen de responsabilidad subjetiva en las infracciones aduaneras, así como las pautas para evitar la “objetivación” de la responsabilidad. En particular, toma como óptica las disposiciones del Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Profundiza sobre los conceptos clásicos de los ilícitos y de los modos de responsabilidad, así como respecto de los temas que investiga. Se refiere a características especiales del ordenamiento uruguayo por las cuales, entre otras, las infracciones aduaneras se sustancian ante el Poder Judicial (salvo la infracción aduanera de contravención). Proporciona pautas para evitar la “objetivación” de la responsabilidad.

El capítulo VII analiza los principales problemas que se presentan en la aplicación de la llamada “ley de moratoria” referida a los delitos aduaneros; su autor es el Dr. Guillermo Vidal Albarracín. Reseña la “moratoria” de la ley 27.541 y sus modificatorias. Plantea los diferentes problemas que se han presentado por su aplicación en materia de delitos aduaneros como, por ejemplo, si se aplica a la totalidad de esos delitos y qué sucede con los delitos tentados. Explica distintos criterios y elabora sus propias conclusiones.

En el Panel IV, *el derecho aduanero en particular*, el capítulo VIII se refiere a la consideración de la autonomía del Derecho Aduanero como ciencia normativa, su evolución y las relaciones con otras ramas del derecho, siendo su autor el Dr. Harry Schurig. Entre otros aspectos, explica distintos modelos de titulaciones y planes de estudios, y entiende que el derecho aduanero debería constituir una materia propia.

En el capítulo IX el Dr. Juan Patricio Cotter presenta un minucioso estudio sobre las fuentes del derecho aduanero, refiriéndose a la Constitución Nacional, a los Acuerdos internacionales en materia aduanera, a las leyes, a los reglamentos, a la costumbre, a la jurisprudencia.

El capítulo X trata la Constitución Nacional como fuente del derecho aduanero: enfoque jurisprudencial. Su autora es la Dra. Lorena P. Bartomioli que, en un enjundioso trabajo, pasa revista a importantes sentencias sobre temas

importantes de la materia, como lo son, entre otros, la naturaleza de los derechos aduaneros; el principio de legalidad; la delegación legislativa en materia de derechos de importación y exportación; la evolución del art. 75, inc. 1, de la Constitución Nacional; los tratados internacionales; los arts. 9, 10,11 y 12 de la Constitución; el art. 18 de la Constitución. Por último, elabora sus propias reflexiones.

El capítulo XI considera el control de convencionalidad y su margen de apreciación nacional en materia aduanera. Su autor es el Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación Dr. Pablo Garbarino. Considera el “Bloque de Constitucionalidad Federal” y con ese prisma investiga su aplicación al derecho aduanero, mencionando profusos antecedentes jurisprudenciales. Resalta que el Tribunal Fiscal de la Nación, único Tribunal del país

especializado en la materia aduanera, debe realizar el control de convencionalidad de las normas de contenido tributario, tanto aduaneras como impositivas, que se encuentren en contradicción tanto con el texto de la Convención Americana de Derechos Humanos, como con la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Se trata de un ejemplar de la Revista que, por el tratamiento de los temas, adquiere importancia para los profesionales cursantes de postgrados e incluso alumnos de las Facultades de Derecho, que los ilustrará con sus enfoques y consideraciones, proporcionándoles herramientas para el ejercicio profesional y desempeño en el ámbito académico.

Catalina García Vizcaíno

VII JORNADA DE DERECHO ADUANERO
EN HOMENAJE A LA UNIVERSIDAD DE
BUENOS AIRES EN EL AÑO DEL
BICENTENARIO DE SU FUNDACIÓN

EXPOSICIÓN INAUGURAL

Catalina García Vizcaíno

Con verdadero júbilo damos comienzo a esta VII Jornada de Derecho Aduanero, organizada por la Comisión de Derecho Aduanero del Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, creado por el Dr. José Osvaldo Casás y actualmente dirigido por el Dr. Horacio Corti.

Como todos los años, los miembros de la Comisión de Derecho Aduanero, que tengo el honor de presidir, agradecemos al Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario, a la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, en particular, a sus Departamentos de Institucionales y Comunicaciones, al Departamento de Derecho Económico y Empresarial y a los docentes de la cátedra de mi titularidad en esta Facultad, por la divulgación de este evento.

Hacemos extensivo el agradecimiento a las instituciones que han brindado su adhesión, como el Tribunal Fiscal de la Nación, la Academia Internacional de Derecho Aduanero, la Asociación de Abogados de Buenos Aires, la Asociación Argentina de Justicia Constitucional, la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, precursora de este tipo de Jornadas y a su alma máter, Dr. Gustavo Zunino.

Es permanente nuestra gratitud a la editorial Tarifar, que se encargó con toda eficiencia, eficacia y excelencia de las inscripciones y de los certificados que se entregarán a los expositores, coordinadores y asistentes. Reitero el permanente reconocimiento a su Gerente, la Dra. Cristina Peteira por su encomiable labor.

La editorial Tarifar aunó los esfuerzos de dos empresas líderes, de vasta trayectoria: Guía Práctica y Ediciones IARA, en pos de dar respuesta a las necesidades de un mercado cada vez más exigente en materia de información vinculada a la operatoria de comercio exterior, utilizando tecnología informática de última generación.

Por las circunstancias que atravesamos este año, la presente Jornada se desarrolla de modo

virtual, y participan de ella distinguidos magistrados, profesores y especialistas. También asisten estudiantes de posgrados y alumnos de abogacía, que permanentemente nos inspiran para la organización de este tipo de eventos.

Los expositores, tanto los nacionales como los extranjeros, provienen de la magistratura, de las funciones públicas o del ámbito privado. Por ende, nos enriquecerán por sus múltiples enfoques sobre los temas.

I. Aniversarios para celebrar en 2021. Universidad de Buenos Aires

Este año es muy especial, ya que celebramos el bicentenario de la creación de la Universidad de Buenos Aires. Además, se cumplen 40 años de la vigencia del Código Aduanero (BO, 23/3/1981), 30 años de la celebración del Tratado de Asunción del 26/3/1991 que decidió constituir el Mercado Común del Sur (MERCOSUR), que debía estar conformado al 31/12/1994, así como 100 años del Código Penal (BO, 3/11/1921), cuyas disposiciones generales rigen supletoriamente en infracciones y delitos aduaneros según lo normado por el art. 861 del Código Aduanero.

La Universidad de Buenos Aires (UBA) es una universidad nacional pública argentina con sede en la Ciudad de Buenos Aires. Fue oficialmente inaugurada el 12 de agosto de 1821 por un decreto del gobernador de la provincia de Buenos Aires, el brigadier general Martín Rodríguez, fechado tres días antes e impulsado por su ministro de gobierno, Bernardino Rivadavia. El acto de inauguración solemne, tuvo lugar en la Iglesia San Ignacio, bajo la advocación de Dios y presencia de las autoridades y el pueblo. Concurrieron, entre otros, Rivadavia y el sacerdote Antonio Sáenz, que fue nombrado primer rector, cargo que desempeñó hasta su muerte acaecida el 22/7/1825. Sáenz, firmante de la Declaración de la Independencia del

9/7/1816, había hecho otros intentos por dotar a la gran aldea que era Buenos Aires de una casa de altos estudios que la pusiera a la altura de Córdoba y Chuquisaca.

En 1821 la UBA estaba compuesta por seis Departamentos: Primeras Letras; Estudios Preparatorios; Ciencias Exactas; Medicina; Jurisprudencia y Ciencias Sagradas.¹

Desde 1821 hasta la desaparición de la Academia de Jurisprudencia² en el año 1872, los estudios jurídicos estaban dispuestos en dos niveles, el académico, cuyo título lo daba la Universidad (“Doctor en Jurisprudencia”) y el profesional, que habilitaba para litigar o abogar por alguna causa. Pero en forma sucesiva, vale decir, primero debían cursarse los estudios en el Departamento de Jurisprudencia de la Universidad y luego en la Academia de Jurisprudencia, con un total de cinco o seis años, según la época. Lo cual, no evitaba superposiciones y previsibles controversias doctrinarias que debía sortear el estudiante de derecho.

Para 1822, los estudios jurídicos en la Universidad de Buenos Aires constaban en todo su plan de estudios de dos cátedras: Derecho Natural y de Gentes y Derecho Civil.

El 26/3/1874 se creó la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales³ de la UBA mediante Decreto Orgánico del entonces gobernador de

la Provincia de Buenos Aires, don Mariano Acosta, que sería vicepresidente de la República desde 1874 a 1880. Este decreto fue elaborado por Juan María Gutiérrez, Pedro Goyena y José María Moreno.⁴

El primer decano de esa Facultad fue Manuel Quintana quien, posteriormente fue rector de la UBA (1877-1881) y, entre otros cargos, presidente de la Nación desde el 12/10/1904 hasta su fallecimiento el 12/3/1906.

En 1881 la UBA se nacionalizó y por ende la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Cuatro años después, en 1885, se dictó la denominada Ley Avellaneda que estableció el régimen para las universidades nacionales (por entonces sólo Córdoba y Buenos Aires) y que habría de regir hasta el año 1947.

La UBA transitó varias etapas hasta alcanzar el perfil actual, por el cual cuenta con 13 facultades, 6 establecimientos de educación secundaria, 8 centros universitarios regionales, el Centro Cultural Ricardo Rojas, la Editorial Universitaria de Buenos Aires, el Cine Cosmos, 18 museos, 5 instituciones públicas asistenciales dependientes de la Facultad de Ciencias Médicas, el Hospital Odontológico Universitario y el Hospital Escuela de la Facultad de Ciencias Veterinarias.

En 2021, la UBA ocupa el lugar 69° [top 50 en 2022] en el Ranking Mundial de Universidades QS, que la ubica como la mejor universidad de Iberoamérica con base en su calidad de enseñanza, su nivel de investigación y en su internacionalización. Cerca del 30 % de la investigación científica del país se realiza en los 64 institutos de investigación de esta universidad. Los cinco ganadores argentinos del Premio Nobel han sido estudiantes y/o profesores de esta universidad: Carlos Saavedra Lamas (graduado, docente y rector de la UBA, ha sido el primer latinoamericano en ganar ese galardón en 1936); Bernardo Houssay (primer argentino y latinoamericano

¹ PAOLA CUELLO, Estefanía, “El primer plan de estudios de Abogacía de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Su incidencia en la formación de la clase dirigente argentina”, en ORTIZ, Tulio (coordinador), *La Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires en la formación de las élites*, ps. 190 y ss., Departamento de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, 2012.

² Creada el 20/12/1814, en 1815 abrió sus puertas en la Manzana de las Luces la Academia Teórico-Práctica de Jurisprudencia que se sumó a la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Córdoba, creada en 1791, y a las cátedras de leyes de las Universidades de Lima, Charcas y Santiago de Chile.

³ Nombre que perduró hasta el año 2000, en el cual, por resolución del Consejo Superior de la Universidad de Buenos Aires, la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales pasó a llamarse Facultad de Derecho.

⁴ ORTIZ, Tulio, “Sinopsis sobre la historia de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires”. Sitio web oficial de la Facultad de Derecho de la UBA; compulsada del 10/9/2021. [Reseña histórica - Historia - Institucional | Facultad de Derecho - Universidad de Buenos Aires](#)

en ganar el Premio Nobel Científico en 1947); Luis Federico Leloir (en 1970 obtuvo el Premio Nobel en Química); Adolfo Pérez Esquivel (Premio Nobel de la Paz en 1980); y César Milstein (Premio Nobel en Fisiología y Medicina en 1984).

Según las bases de su estatuto universitario, “es una entidad de derecho público que tiene como fines: la promoción, la difusión y la preservación de la cultura [...] estando en contacto directo y permanente con el pensamiento universal y prestando particular atención a los problemas argentinos”.

Como las otras universidades nacionales argentinas, es no arancelada —depende financieramente del estado argentino, pero es autónoma—, libre y laica. Al ser autónoma, tiene su propio sistema de gobierno, formado desde la Reforma Universitaria de 1918 por un Consejo formado por representantes de profesores, estudiantes y graduados. La libertad de cátedra promueve que exista más de una que dicte cada materia; los docentes se seleccionan a través de un mecanismo de concurso y evaluación por jurados.

Cuenta con más de 100 carreras de grado y 116 títulos derivados de aquellas (que constituyen un tercer nivel en la enseñanza), casi 500 carreras de posgrado que son de cuarto nivel (especializaciones y maestrías), de quinto nivel (doctorados) y de sexto nivel (posdoctorados). El ingreso a la universidad es irrestricto, aunque desde 1985 el primer año de todas las carreras lo constituye el Ciclo Básico Común (CBC), que debe ser aprobado antes de poder ingresar a la facultad correspondiente.

La UBA, de alto prestigio académico y profesional, fomenta la libertad de pensamiento, el espíritu crítico y el compromiso social.

Lema: *Argentum virtus robur et studium*. «La virtud argentina es la fuerza y el estudio»

II. Asignatura Finanzas Públicas

Explicaba el Profesor Emérito Dr. José Osvaldo Casás⁵, creador del Centro de Estudios

de Derecho Financiero y de Derecho Tributario, así como de la Comisión de Derecho Aduanero, que —según el Dr. Agustín Pestalardo— en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires: desde que se reimplantó la enseñanza de la economía política hasta 1892 una sola cátedra atendía esa materia y las finanzas. La asignatura *Finanzas* hizo su aparición como materia independiente a través de la previsión presupuestaria para dicha cátedra, contenida en la Ley de Presupuesto de Gastos de la Administración de la Nación para el Ejercicio 1889, sustituyendo, en el Plan de Estudios, al segundo curso de Economía Política que se dictaba en el tercer año de la carrera de abogacía.

El Dr. Luis Lagos García profesor de “Economía Política” continuó, por opción, con el dictado de “Finanzas”, compartiendo luego tal cometido con el Dr. Juan Carballido —designado profesor suplente, quien, ante la renuncia del primero el 23 de febrero de 1893, fue investido como titular el 17 de mayo del mismo año, al ser elegido dentro de una terna que también integraron los Dres. José A. Terry y Daniel M. Donovan, en ese orden.

El Dr. José A. Terry fue designado profesor suplente el 5 de junio de 1893 si bien él mismo nos dio cuenta de que se hizo cargo del dictado de la materia en marzo de 1898 y, ante la renuncia del Dr. Carballido el 28 de abril de 1899, pasó a sucederlo al haber sido designado titular el 26 de junio de igual año, dentro de una terna que encabezará y en la que lo acompañaron los Dres. Juan José Romero y Francisco J. Oliver.

El Dr. Terry se desempeñó como Ministro bajo tres Presidencias distintas: Ministro de Hacienda durante la de Luis Sáenz Peña, en el período comprendido entre el 12/8/1893 y la asunción de José Evaristo Uriburu, el 23/1/1895; Ministro de Relaciones Exteriores y Culto durante la segunda presidencia de Julio A. Roca del 20/7/1903 hasta el 12/10/1904. Por último, Ministro de Hacienda durante la presidencia de Manuel Quintana, desde el 12/10/1904 permaneciendo en funciones hasta el fallecimiento de éste, el 12/3/1906.

⁵ Citado por CASÁS, José Osvaldo, “Semblanza del Profesor José Antonio Terry”, *Lecciones y Ensayos*, Nº 79, ps. 377/397.

Terry tuvo gravitante importancia en el debate parlamentario de fines de 1894 sobre la constitucionalidad de los impuestos internos.

No obstante haber sido precedido por otros profesores al frente de la cátedra, el Dr. José Antonio Terry siempre fue reconocido como el “iniciador de la materia”, a la cual le dio vida en su magnífica obra *Finanzas*, de cita obligada, aun en la actualidad, para los docentes de la asignatura por los principios clásicos que sustenta en gastos públicos, recursos públicos, presupuesto, crédito público. Si bien el prólogo de la segunda edición de la obra figura datado en 1911, esa fecha fue puesta por su autor y se prefirió dejarla, pese a que lo sorprendió repentinamente la muerte el 8 de diciembre de 1910. Dicha obra está elaborada sobre la base de las conferencias (clases) que dictaba este profesor, luego ampliadas en el libro, en el que incorporó el estudio del crédito público, ya que no tuvo tiempo de dictarlo en los nueve meses programados.

A fin de guiar a los alumnos en la actividad hacendística que pudieran desarrollar en el futuro (como legisladores, ministros, etc.), Terry explicaba que los pueblos y los gobiernos “no saben administrar cuando no *pueden* administrar, y no pueden cuando posponen los preceptos de la moral a los inconfesables intereses creados por la corrupción individual y social. Si las generaciones actuales que dirigen los destinos del pueblo argentino no saben administrar, es porque habrán perdido los dos grandes derroteros de la vida: *la verdad y la honradez*; pero en tal caso tocaría a ustedes, llamados a llenar bien pronto el escenario de la Patria, reaccionar enérgicamente contra el pasado y presentar al pueblo argentino digno de sí mismo, con capacidad bastante para administrar honradamente sus propios bienes”⁶.

Terry aleccionaba: “Bien se ha dicho que la riqueza es condición de independencia personal. Otro tanto sucede a las Naciones. Si deseamos que la República Argentina se baste a sí misma, produzcamos orden y estabilidad,

para fomentar así el trabajo, la producción y la economía”.⁷

III. Comisión De Derecho Aduanero

Por iniciativa del Dr. José Osvaldo Casás, dentro del Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario se introdujo la Comisión de Derecho Aduanero, que tengo el honor de presidir desde su creación.

Conforme al Acta 32 del 9/12/ 2014⁸, por la cual se estableció esa Comisión, su finalidad es la de “promover y fomentar el estudio, la investigación y el perfeccionamiento en dicha rama del Derecho Tributario, tomando en cuenta no solamente la participación de profesores y especialistas del país, sino también del extranjero, al tiempo de recomendarles la realización de actividades o Jornadas”.

IV. Autonomía del Derecho Tributario

He bregado y sigo bregando por la autonomía del Derecho Tributario, que debe enriquecerse con el aporte de constitucionalistas, civilistas, administrativistas, procesalistas, penalistas, publicistas y especialistas del derecho en general, pero que debe consistir en una rama jurídica⁹.

La autonomía del Derecho Tributario denota a un *sistema normativo* de nociones generales y particulares coordinadas entre sí con rigor lógico, el cual forma parte, a su vez, del *sistema jurídico total*, a semejanza de los sistemas de las provincias y de la Ciudad

⁷ TERRY, José A., *La Crisis. 1885-1892. Sistema Bancario*, Imprenta M. Biedma, Buenos Aires, 1893.

⁸ Obrante en el Libro de Actas N° 1 del Consejo Directivo del Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario, folios 114 y 115.

⁹ Ver a ese respecto GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, 6ª edición ampliada y actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, Tomo I, ps. 203/210 y 231/234; también disponible en e-book. En el mismo sentido: GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Manual de derecho tributario*, 6ª edición ampliada y actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2022, ps. 149/154 y 168/170; también disponible en e-book.

⁶ TERRY, José A., *Finanzas*, ps. 6/7, 3ª edición, Jesús Menéndez, Buenos Aires, 1918.

Autónoma de Buenos Aires (CABA) con el de la Nación.

Dentro de esta acepción, sostengo que el derecho tributario es autónomo en su totalidad, en el sentido de que cuenta con principios, conceptos e instituciones propios, aunque ello no implica que se haya independizado del derecho. Autonomía no es independencia, dado que aquella implica interrelación (no estanqueidad), armonía de disposiciones, en especial, con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional (CN), así como con la división de competencias que deriva de la Ley Fundamental.

La autonomía, o consideración como *rama jurídica genérica*, del derecho tributario importa una sistematización lógica de sus disposiciones y principios, a efectos de coordinarlos y armonizarlos, en aras de una mejor comprensión. Tal rama jurídica genérica es, a su vez, subsistema de un sistema mayor, que es el derecho.

Desde otra perspectiva, el derecho tributario es un género que incluye ciertas especies (o sistema que comprende varios subsistemas), como el derecho tributario constitucional, el derecho tributario interestadual, el derecho tributario material o sustantivo, el derecho tributario formal, el derecho tributario penal, el derecho tributario procesal, el derecho tributario comunitario y el derecho tributario internacional.

El poder tributario *no debe destruir derechos esenciales de la persona humana, ni principios e instituciones jurídicas básicas* (como la propiedad, la familia, la autonomía contractual), *ni tornar ilusorias las libertades que derivan del art. 14 de la CN*. Debe respetar el sistema constitucional republicano y liberal. Justamente para ello es que el derecho tributario constitucional debe ser rama específica del derecho tributario, de modo que todas las disposiciones de éste se interpreten con el adecuado prisma constitucional.

Conforme al art. 33 de la CN, las declaraciones, derechos y garantías “que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”, en tanto que el art.

28 de la CN sienta que los principios, garantías y derechos “reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.

De ahí que las leyes y las disposiciones de ellas derivadas deben tener un contenido razonable, justo, valioso, en armonía con los principios, declaraciones y garantías que surgen explícita o implícitamente de la CN.

La reiterada afirmación de que en derecho no hay compartimentos estancos es aplicable a la rama que nos ocupa, dado que no hay separaciones tajantes entre una y otra rama jurídica. “Autonomía” no supone “desintegración”, sino ser parte de un todo al que no se opone: una rama del derecho autónoma se nutre y concilia con el derecho como totalidad.

Los fines del derecho tributario deben guardar consonancia con los fines del derecho en general, es decir, no pueden oponerse a él ni contrariarlo; esto *no obsta a la autonomía*.

Tales fines deben ser comprendidos dentro del “objeto” del Preámbulo de la CN, que, al invocar la protección de Dios, “fuente de toda razón y justicia”, alude al principio de razonabilidad.

Se ha dicho que “aquella postura doctrinaria que concibe lo aduanero y tributario como de inadmisibles integración no hace otra cosa que restar efectividad a leyes federales vigentes, que han sido dictadas para satisfacer los fines del gobierno federal —entre otros, aquella manda constitucional que reza ‘El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y de exportación...’ (art. 4° CN)— y en muchas ocasiones en función de compromisos internacionales (vgr. Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF o IFRS, por sus siglas en inglés; Guías de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico o Guías de la OCDE)”. A tal punto que se admitió la aplicación de la normativa de la Ley de Impuesto a las Ganancias para establecer si hubo subfacturación en cuanto a la infracción

aduanera del art. 954, ap. 1, inc. c) del Código Aduanero¹⁰.

Asimismo, la Corte Suprema el 15/4/2014 en “Camaronera Patagónica”¹¹ atribuyó a los derechos de exportación expresamente el carácter de tributos, en su especie de impuestos. El voto del entonces juez E. Raúl Zaffaroni consideró que los derechos de exportación establecidos en la resolución 11/2002 del Ministerio de Economía revisten los caracteres de un tributo en los términos de los arts. 4° y 17 de nuestra Constitución Nacional, toda vez que se trata de una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos —determinados por la norma—, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de gastos públicos, definiendo la norma un presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, compele a ingresar al erario público una cantidad de dinero, en las condiciones establecidas por ella, siendo que tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado y que su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares afectados, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia.

La disidencia de los Dres. Enrique Santiago Petracchi y Carmen Argibay en el pronunciamiento mencionado en el párrafo anterior citó a Juan Bautista Alberdi en cuanto sostuvo: “Las dos contribuciones que menciona por su nombre el art. 4° de la Constitución, **las aduanas** y los correos, son precisamente **contribuciones indirectas; de las demás contribuciones sólo habla en términos genéricos**. De las contribuciones indirectas hace una fuente. ORDINARIA de rentas, como resulta de las siguientes facultades dadas al Congreso por el art. 64 [hoy art. 75, CN reformada en 1994]; correspóndele, según él: Legislar sobre las aduanas exteriores, y establecer los derechos de importación y exportación que han de satisfacerse en ellas...”.

¹⁰ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencio Administrativo Federal, sala III, 6/10/2021, “Malte Pampa SA, TF 3512-A c/DGA s/recurso directo organismo externo”.

¹¹ Fallos 337:388.

Es más, el 23/8/2011 la Corte Suprema, por su remisión al dictamen de la Procuración General, en “Volkswagen Argentina SA”, entendió que el impuesto al valor agregado es un tributo que “grava” las operaciones de importación, “puesto que así está establecido en el art. 1°, inc. 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”. En cambio, las percepciones del impuesto al valor agregado (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 IG 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 (...)”; “por otro lado, la percepción de la resolución general 3.431 (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 (...)”. De ello, infiere que esas percepciones “debieron ser practicadas en pesos desde su origen”.

Por consiguiente, se desprende que pertenecen al derecho tributario los tributos que gravan las importaciones y exportaciones.

Corroborar esta aseveración que la Sección IX del Código Aduanero lleva por título: “**TRIBUTOS REGIDOS POR LA LEGISLACIÓN ADUANERA**”, y el Título I de esa Sección, en el que comprende a los derechos aduaneros, tiene por título. “**ESPECIES DE TRIBUTOS**”.

Es indudable, pues, que para el Código Aduanero los derechos de importación y los derechos de exportación revisten el carácter de **tributos** y, por consiguiente, les son aplicables todas las cláusulas constitucionales correspondientes.

No es óbice a lo expuesto que el Código Aduanero haya sido dictado por un gobierno de facto (BO, 23/3/1981), ya que la Corte Suprema sostuvo desde 1973, que si el

Congreso omitió convalidar los decretos-leyes, y en algunos casos los derogó o modificó, se colige que acepta su continuidad. La Corte Suprema, a partir de 1983, sostiene que la validez de las normas y actos del Poder Ejecutivo *de facto* está condicionada a que el gobierno constitucional que lo suceda los reconozca explícita o implícitamente¹².

Desde el 18/12/1990¹³, la Corte Suprema, por mayoría, reconoce la continuidad de la vigencia de las disposiciones *de facto*, salvo derogación expresa, por motivos de seguridad jurídica. De tal modo, los actos de los gobiernos *de facto* rigen en tanto no sean derogados ni revocados, produciendo las mismas consecuencias que los actos de los gobernantes *de jure*, y, en su caso, confieren derechos adquiridos que configuran propiedad *lato sensu*, sin que puedan ser desconocidos por leyes posteriores, en virtud de lo dispuesto por el art. 17 de la CN¹⁴.

El Código Aduanero, que fue dictado durante el gobierno de facto de 1981, por la “ley 22.415”, ha sido reconocido con el carácter de ley —no de disposición de facto— al modificarse por dec. 1684 del año 1993. La resolución MEP 125/2008, limitada por la resolución MEP 180/2008, el dec. 1339/2012 y el dec. 793/2018 fueron dictados en ejercicio de las facultades del art. 755 del CAD., al que denominan “ley” 22.415.

Características del Derecho Aduanero en cuanto a ilícitos¹⁵

Los delitos e infracciones aduaneros no son todos ilícitos tributarios. Las figuras de delitos aduaneros giran alrededor del contrabando, en tanto 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. Por ende, tal delito se configura, muchas veces, independientemente de la existencia de perjuicio fiscal real o potencial —ver, p. ej., arts. 865, incs. *g* y *h*, y 866 del Código Aduanero (CAD.)—. Es decir, se tutela el adecuado control del tráfico internacional de mercadería asignado a las aduanas, establecido en el anterior art. 23 del CAD. y, actualmente, en el art. 9º, ap. 2, inc. *b*, del dec. 618/1997, haciendo necesario el control de la aplicación a las prohibiciones de introducir o extraer determinada mercadería de los territorios aduaneros (arg. art. 9º, ap. 2, inc. *c*, del dec. 618/1997), así como la percepción de tributos que pudieran gravar las operaciones de importación y exportación (arg. art. 9º, ap. 2, inc. *a*, del dec. 618/1997).

Por otra parte, se encuentran tipificadas algunas infracciones aduaneras por las cuales no se intenta salvaguardar la renta fiscal (p.ej., art. 954, ap. 1, inc. *b*, del CAD., en materia de prohibiciones).

Interesan, especialmente, al *derecho tributario* los tipos de delitos e infracciones aduaneros en los cuales la renta fiscal se halla afectada, o con riesgo de afectarse, así como cuando se halla potencial o efectivamente afectada la Administración recaudatoria.

¹² 21/3/1989, “Rivademar, Ángela v. Municipalidad Rosario”, Fallos 312:326, y su cita de Fallos 306:2303.

¹³ “Ángela Marta Console de Ulla v. Universidad de Buenos Aires”, Fallos 313:1483.

¹⁴ 19/11/1991, “Héctor José Carlos Gaggiomo v. Provincia de Santa Fe”, Fallos 314:1477.

¹⁵ A este tema me he referido, entre otros, en: GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Tratado de Derecho tributario. Derecho Tributario formal, procesal y penal*, 6ª edición ampliada y actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, Tomo II, ps. 542/549 y 845/936. En el mismo sentido: GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Manual*, cit., 6ª edición ampliada y actualizada, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2022, ps. 756/762 y 924/984.

En consecuencia, no advierto diferencia ontológica alguna entre las infracciones impositivas, aduaneras y de la seguridad social, sin perjuicio de las especificidades de cada uno de los tipos de ilícitos.

Si bien se podría considerar que el bien jurídico protegido en el delito de contrabando es sólo el control aduanero sobre importaciones y exportaciones, que puede tener fines fiscales y no fiscales, del art. 11 del dec. 618/1997, 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 art. 995 del CAD. en materia de infracciones aduaneras, que representan una afectación menor al bien jurídico protegido.

Se protege el adecuado control del tráfico internacional de mercadería asignado a las aduanas, establecido en el art. 9º, ap. 2, inc. b, y art. 11 del dec. 618/1997, haciendo necesario el control de la aplicación a las prohibiciones de introducir o extraer determinada mercadería de los territorios aduaneros (arg. art. 9º, ap. 2, inc. c, dec. 618/1997) y el tránsito, así como la percepción de tributos que pudieran gravar las operaciones de importación y exportación (arg. art. 9º, ap. 2, inc. a, y art. 11, dec. 618/1997). Los despachos engañosos constituyen el *modus operandi* del contrabando documentado.

En algunos supuestos se hace alusión al perjuicio fiscal —p.ej., arts. 864, incs. b y c; 868, inc. b; 869—, como uno de los elementos del delito.

El control aduanero tiene *finés fiscales* (tendiente a la percepción de tributos aduaneros y no aduaneros) y *no fiscales* (de seguridad; de promoción industrial; económicos; sanitarios; cambiarios; morales; de protección del medio ambiente, así como de los derechos intelectuales e industriales, del patrimonio arqueológico, histórico y artístico; de prevención del tráfico de drogas peligrosas y de fraudes impositivos; etc.). Incluso, la DGA ejerce ciertas funciones por delegación de otros

organismos estatales. La incriminación por el delito de contrabando no puede limitarse a la protección de normas de política económica, ya que el control asignado a las aduanas comprende también otros cometidos. De otro modo, no tendría sentido la tipificación del contrabando de estupefacientes o de armas de guerra.

Respecto de los fines fiscales, las funciones de control que las leyes confieren al servicio aduanero sobre las importaciones y exportaciones abarcan no sólo el ámbito de tributos aduaneros, sino además otros que son percibidos por las aduanas (p.ej., IVA sobre importaciones definitivas, percepción de IVA y del IG, impuestos internos, etc.).

Sin embargo, cierta doctrina (Héctor Vidal Albarraçín, Bárbara Eisenberg), así como algunos pronunciamientos de la Corte Suprema¹⁶ y otros tribunales (a diferencia del

¹⁶ La Corte Sup., por mayoría, consideró que la presentación ante la Aduana de documentos de embarque en cuyo cuerpo se incluyen refrendaciones bancarias presuntamente falsas, con fines de satisfacer requisitos exigidos por el Banco Central de la República Argentina en ejercicio de sus facultades de policía en materia de control de cambios, no configura el contrabando del art. 863 del CAD., ya que la circular A-39 de ese Banco —que dispuso que las aduanas y receptorías no darían curso a ningún permiso de embarque carente de refrendación bancaria sobre el modo en que se ingresarían las divisas provenientes de las exportaciones— no constituye una de las “leyes” a las que se refiere el art. 863. Para ello consideró que el legislador ha concebido el delito de contrabando como algo que excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas, concepto que ha sido precisado en la redacción del art. 863, circunscribiendo dichas facultades de control, respecto del contrabando, sólo a los hechos que impiden u obstaculizan el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero “para el control sobre las importaciones y las exportaciones”. La delegación parcial de la función de control sobre la negociación de divisas por el Banco Central a la Aduana no implica que el control cambiario se transforme en control aduanero, aunque ambos se concentren circunstancialmente en el mismo órgano. Las funciones a las que se

criterio amplio que sustentó) sólo tuvo en cuenta restrictivamente el concepto de “control aduanero”, limitándolo a los tributos aduaneros y a las prohibiciones sobre importación y exportación.

Discrepo de esta posición y comparto, en ese aspecto, lo resuelto en el fallo de la C. Nac. Casación, sala 3ª, 25/3/1998, “Zankel, Juan A. R. y otros”, en cuanto consideró que debe calificarse, en principio, como delito de contrabando agravado —arts. 864, inc. b, 865, inc. f, en función del art. 863, CAD.— el hecho consistente en la eventual evasión de los importes correspondientes por IVA y percepción del IG, como consecuencia de la maniobra de simulación del importador real, lograda a través de la falsificación de las firmas en los documentos aduaneros a fin de someter al automóvil importado a un tratamiento distinto al que hubiere correspondido. En el caso, una firma vendedora de automóviles importó una unidad por cuenta y orden de un tercero (“usuario”) que quedaba exceptuado del pago del IVA y de la referida percepción, pero posteriormente a su ingreso a plaza, el servicio aduanero constató que el beneficiario nunca tuvo en su poder el rodado en cuestión y que las firmas del despacho de importación no le pertenecían, desconociendo también que esa importación se hubiera efectuado a su nombre.

La Corte Suprema, por mayoría, sostuvo que el delito de contrabando tipificado en el art. 864, inc. d, del CAD. no gira en torno de una evasión tributaria, sino que consiste en el ocultamiento de mercaderías, a fin de sustraerlas del control aduanero. Del art. 9º de

refiere ese art. 863 son las facultades necesarias para controlar la concurrencia de los supuestos que regulan la recaudación de gravámenes aduaneros o fundan la existencia de restricciones y prohibiciones a la importación y a la exportación, “de las cuales quedan excluidas, en consecuencia, las facultades de control que pudiera tener y que no se vinculan directamente con el tráfico internacional de mercadería” (19/10/1989, “Legumbres SA y otros s/contrabando”, Fallos 312:1920). Esta afirmación no parece conciliarse con el criterio posterior adoptado por la Corte Sup., por mayoría, en cuanto consideró como contrabando el ingreso clandestino de mercadería que podía producir evasión en Impuestos Internos.

la CN se desprende la inadmisibilidad de las aduanas interiores o provinciales, mas dicha disposición no obsta a la validez de controles administrativos sobre la circulación de bienes, lo cual constituye una de las varias funciones aduaneras perfectamente diferenciables del restringido concepto de la Aduana como mera recaudadora tributaria. Encontrándose probado que el imputado intentó eludir el control aduanero al ingresar las mercaderías (cincuenta y cinco cartones de cigarrillos supuestamente nacionales, ocultos bajo la cama del camión) desde la zona indicada por la ley 19.640 de Tierra del Fuego, debe responder por el delito de contrabando, sin que quepa analizar si se trata de efectos importados o de industria nacional, atento a que en este caso se adeudarían impuestos al consumo (9/12/1993, “Maggi, Esteban F. s/contrabando”, Fallos 316:2797). La disidencia de los Dres. Augusto C. Belluscio, Ricardo Levene (h.) y Julio S. Nazareno entendió que no es posible extender el régimen aduanero y las normas penales sobre contrabando en cuanto a esa mercadería nacional, sin admitir la existencia de una Aduana interior, desde que, “independientemente de la denominación que se utilice para hacerlo, cualquier imposición a la circulación de bienes de un punto a otro del país, vulnera el art. 10” de la CN; este impedimento constitucional no obsta a las acciones penales y administrativas que pudieran corresponder por la evasión fiscal de Impuestos Internos y, en consecuencia, no supone un obstáculo para la subsistencia del régimen especial creado por la ley 19.640.

La Corte Suprema, por mayoría, se remitió al precedente de Fallos 316:2797 (referido en el párrafo precedente) y dejó sin efecto la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca que había declarado la inconstitucionalidad del art. 31 de la ley 19.640 (que, a los efectos de la importación y exportación, considera como si fueran territorios diferentes al área franca y al área aduanera especial del resto del territorio continental nacional), habiendo encuadrado los hechos investigados en el delito de asociación ilícita en concurso real con defraudación a la Administración Pública. En esta causa se imputaba a los procesados una serie de

maniobras delictivas, que habrían comenzado con la compra de galpones o viviendas, o sus materiales, con la finalidad de exportarlos a Tierra del Fuego mediante distintas sociedades comerciales, con la intervención de un despachante de aduana; luego se completaba la documentación certificada por contador público para la ulterior aprobación de la Aduana, por sus montos máximos admitidos, prescindiendo del costo real de lo exportado; se aprobaba, se cargaban las comisiones, se efectuaba el verificado y precintado por personal aduanero en un trámite irregular para trasladar la carga, y con la documentación visada en destino se la presentaba para el cobro de reembolsos. Los valores eran varias veces superiores a los reales y el material difería en calidad y cantidad al que figuraba en la documentación (2001, “Argentini, Héctor M. y otros s/contrabando”, Fallos 324:187). Los *Dres. Julio S. Nazareno y Augusto C. Belluscio votaron en disidencia*, remitiéndose a lo expuesto en la disidencia de Fallos 316:2797.

V. Algunas novedades de la materia aduanera desde la última jornada del año 2020

La ley 27.591 (BO 14/12/2020) fija el Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2021. Fue promulgada parcialmente por el decreto del PEN 990/2020 (BO, 14/12/2020).

Esta ley presupuestaria contiene algunas modificaciones impositivas, aspecto que para algunos es polémico, ya que el segundo párrafo del art. 20 de la ley 24.156 y modificaciones de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional prevé que las leyes de presupuesto contendrán “normas que se relacionen directa y exclusivamente con la aprobación, ejecución y evaluación del presupuesto del que forman parte. En consecuencia, no podrán contener disposiciones de carácter permanente, no podrán reformar o derogar leyes vigentes, ni crear, modificar o suprimir tributos u otros ingresos...”.

No obstante, en este caso considero que se trata de autolimitaciones legislativas

que una ley posterior puede dejar sin efecto, a diferencia de otros países como Brasil en el cual esa restricción se encuentra en la Constitución.¹⁷

Es así que el art. 165, inc. 8° de la Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988 dispone: “La ley presupuestaria anual no contendrá disposiciones diferentes a la previsión de ingresos y a la fijación de gastos, no incluyéndose en esta prohibición la autorización para abrir créditos suplementarios y la contratación de operaciones de crédito, aunque sea por anticipación de ingresos, en los términos de la ley”.

Tasa de estadística

El art. 65 de la ley 27.591 (BO, 14/12/2020) de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2021 sustituyó el art. 49 de la ley 27.541 y ha fijado, hasta el 31/12/2021, en un 3% la alícuota de la tasa de estadística contemplada en el art. 762 del Código Aduanero y sus modificatorias, la cual resultará aplicable a las destinaciones definitivas de importación para consumo, con excepción de aquellas destinaciones registradas en el marco de Acuerdos Preferenciales suscriptos por la Argentina que específicamente contemplen una exención, o aquellas que incluyan mercadería originaria y de los Estados Partes del MERCOSUR. El Poder Ejecutivo Nacional (PEN) tiene facultades para disponer por razones justificadas, exenciones para el pago de la tasa cuando se trate de una actividad específica que tenga como objeto, entre otras, finalidades de ciencia, tecnología, innovación, promoción del desarrollo económico o la generación de empleo.

Por el dec. 1057/2020 el PEN prorrogó hasta el 31/12/2021 las excepciones y los topes máximos a percibir en concepto de tasa de estadística por destinaciones definitivas de

¹⁷ En sentido concordante, se ha dicho que en la Argentina “no existe disposición constitucional de carácter limitativo” para que el Congreso establezca o modifique tributos mediante la ley presupuestaria (GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho financiero*, La Ley, Buenos Aires, 2004. Tomo I, p. 144).

importación para consumo [cabe señalar que el dec. 901/2021 prorrogó estas disposiciones hasta el 31/12/2024].

Impuestos sobre los combustibles líquidos y al dióxido de carbono

El art. 59 de la ley 27.591 exime del impuesto sobre los combustibles líquidos y del impuesto al dióxido de carbono a las importaciones de gasoil y diésel oil, y a su venta en el mercado interno, realizadas durante el año 2021, para compensar los picos de demanda que no puedan ser satisfechos por la producción local, destinados al abastecimiento del mercado de generación eléctrica.

Régimen de fomento a las exportaciones

Se ha reglamentado el régimen de fomento de inversión para las exportaciones mediante la Comunicación A 7259, que reglamenta el decreto 234/2021¹⁸, por el cual el PEN ha procurado promover las inversiones destinadas a la puesta en marcha de nuevos proyectos productivos en actividades foresto-industriales, mineras, hidrocarburíferas, de industrias manufactureras y agroindustriales, así como a la ampliación de sus unidades de negocio. En este sentido, establece que se admitirá la aplicación de cobros en divisas por exportaciones de bienes que correspondan a proyectos comprendidos en el régimen de fomento, con los límites establecidos en el decreto, para las siguientes operaciones:

- Pago a partir del vencimiento de capital e intereses de deudas por la importación de bienes y servicios.
- Pago a partir del vencimiento de capital e intereses de endeudamientos financieros con el exterior.
- Pago de utilidades y dividendos que correspondan a balances cerrados y auditados.
- Repatriación de inversiones directas de no residentes en empresas que no sean controlantes de entidades financieras locales.

El monto aplicado no debe superar el 20% del monto en divisas que corresponden al permiso de exportación cuyos cobros se aplican.

¹⁸ BO, 7/4/2021.

El monto aplicado en el año calendario no ha de superar el equivalente al 25% del monto bruto de las divisas ingresadas para financiar el desarrollo del proyecto que genera las exportaciones aplicadas

Los exportadores que opten por este mecanismo deberán designar una entidad financiera local para el seguimiento del proyecto y las empresas que no apliquen simultáneamente la disponibilidad de divisas a los usos admitidos podrán dejarlas depositadas hasta su aplicación en las cuentas corresponsales en el exterior de entidades financieras locales y/o en cuentas locales en moneda extranjera de entidades financieras locales.

Exportaciones de servicios

El dec. 99/2019 y modif. fijó, hasta el 31/12/2021, en el 5% el derecho de exportación a la prestación de servicios del inc. c) del ap. 2 del art. 10 del CAD.

La RG AFIP 4666/2020 prevé que el derecho de exportación se determinará en dólares estadounidenses aplicando la alícuota del 5% sobre el importe que surja de la factura electrónica clase "E" emitida por la operación de exportación de servicios, ajustado por las notas de crédito y/o débito asociadas. Para su conversión en pesos al momento de su ingreso, "se deberá utilizar el tipo de cambio vendedor divisa del Banco de la Nación Argentina vigente al cierre del día hábil cambiario anterior a la fecha del pago del derecho de exportación".

El art. 3° del dec. 1034/20 fijó un derecho de exportación del 0% para las prestaciones de servicios comprendidas en el inc. c) del ap. 2 del art. 10 del CAD., efectuadas por los sujetos inscriptos en el Registro Nacional de Beneficiarios del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento.

Prórroga de la Unidad Ejecutora del Régimen de VUCEA

La Decisión Administrativa 580/2021¹⁹ del Jefe de Gabinete de Ministros prorrogó por 4 años desde el 12/6/2021 la vigencia de la Unidad Ejecutora del Régimen de Ventanilla Única de Comercio Exterior Argentino

¹⁹ BO, 14/6/2021.

(VUCEA), organismo desconcentrado en el ámbito de la Secretaría de Industria, Economía del Conocimiento y Gestión Comercial Externa del Ministerio de Desarrollo Productivo, creada por el decreto 416/2017.

Cabe recordar que el decreto 1079/2016 estableció el Régimen Nacional de Ventanilla Única de Comercio Exterior Argentino (VUCEA) por el cual se deben administrar los trámites vinculados a las declaraciones, permisos, certificaciones, licencias y demás autorizaciones y gestiones necesarias para realizar las operaciones de importación, exportación y tránsito de todo tipo de mercancías.

VI. Proyecto de Ley Presupuestaria para 2022. Algunas implicancias en materia aduanera

Este proyecto de presupuesto, presentado el 15/9/2021, previó una suerte de actualizaciones y dolarización de las multas aduaneras, que ha recibido comentarios críticos por la doctrina, por la posible vulneración, entre otros, a la inviolabilidad de la defensa en juicio, a la exigencia de ley penal previa a los hechos.²⁰

Sin embargo, dicho proyecto no ha sido aprobado por el Congreso de la Nación.

VII. A modo de conclusión

Termino esta exposición resaltando que las autoridades, personal docente y alumnos debemos permanentemente perfeccionar nuestros aportes para la excelencia académica de esta prestigiosa universidad, dentro de un marco de valores, consistentes en pluralismo, estudio, creatividad e investigación, así como de libertad de cátedra, pensamiento y expresión.

Benjamín Franklin aleccionaba: “Una inversión en conocimiento siempre paga el mejor interés”.

²⁰ CORONEL, Guillermo Felipe, “Proyecto de ley del Presupuesto 2022 introduce modificaciones al Código Aduanero dolarizando penas”, www.aduananews.com 28/10/2021.

PANEL I: LAS ADUANAS Y EL COMERCIO INTERNACIONAL

LOS PRINCIPIOS DEL CÓDIGO DEL VALOR DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO

Germán Pardo Carrero

I. Los principios generales del Código.

Se entiende por ellos a aquellos que gobiernan la materia de valoración en aduanas y cuyo fin es el de asegurar su aplicación uniforme y objetiva. Conviene recordar, como ya se ha mencionado, que, en la valoración de la mercancía, base imponible de derechos de aduana y otros gravámenes que tienen a la importación de la mercancía como hecho imponible, se encuentran interesados todos los actores del comercio internacional y sus países.

Estos principios de acuerdo con el Código son los siguientes: a) Transparencia; b) Interpretación y aplicación uniforme; c) Preeminencia; d) Prelación; e) Compatibilidad con los usos comerciales; f) Neutralidad; g) Tipicidad o seguridad jurídica.¹

II. Principio de transparencia

Este es enunciado por el artículo 12 del Código, según el cual, las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de carácter general destinados a dar efecto al presente Acuerdo serán publicados por el país de importación de que se trate con arreglo al Artículo X del GATT de 1994. Por su lado, el artículo X del GATT indica que:

“las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general que cualquier parte contratante haya puesto en vigor y que se refieran a la clasificación y valoración en aduanas de los productos (...) serán publicados rápidamente a fin de que los

gobiernos y los comerciantes tengan conocimiento de ellos”

Nótese cómo las normas expresadas se refieren a leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas tratando de cobijar cualquier tipo de normativa que pudiese llegar a ser utilizada por cualquiera de los países miembros de la OMC. Lo importante es que cualquier normativa sea objeto de publicación para que todos los interesados tengan conocimiento de ella.

Ya desde el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, se indicaba en el punto V que los criterios y los métodos para determinar el valor de los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste, deberían ser constantes y dárseles suficiente publicidad para permitir a los comerciantes calcular, con un grado razonable de exactitud, el valor en aduana.

En últimas, este principio busca la publicación y el conocimiento de las reglas propias de la valoración en aduana de los productos para que todos los interesados conozcan las reglas de juego.

Se considera que tiene que ver con la publicidad el artículo 22.2 del Código, que, referido a la legislación nacional, dispone:

II. Cada Miembro informará al Comité de las modificaciones introducidas en aquellas de sus leyes y reglamentos que tengan relación con el presente Acuerdo y en la aplicación de dichas leyes y reglamentos.

III. Principio para la interpretación y aplicación uniforme

Este principio como su nombre lo indica, busca la interpretación y aplicación uniforme del

¹ LASCANO, Julio Carlos. *El valor de aduanas de las mercaderías importadas*. Omar Buyati librería editorial. Buenos Aires. 2003. PARDO Carrero German. *Tributario aduanero*. Legis. Bogotá. 2009

Código por parte de todos aquellos interesados en la valoración aduanera de la mercancía (en cualquier parte del mundo, Miembros de la OMC), para los efectos ya mencionados.

El Código en su artículo 14 dispone:

“Las notas que figuren en el Anexo I del presente Acuerdo forman parte integrante de éste, y los artículos del acuerdo deben interpretarse y aplicarse conjuntamente con sus respectivas notas.

Los Anexos II y III forman asimismo parte integrante del presente Acuerdo”.

Lo anterior, como se ha dicho, busca la interpretación uniforme del Código. Al decir de Lascano:

“Las notas incluidas en el Anexo I constituyen disposiciones interpretativas de las normas de valoración contenidas en la Parte Primera del Acuerdo. Por lo tanto, los artículos del Acuerdo que cuentan con Notas Interpretativas se deben interpretar conjuntamente con ellas ya que tienen el mismo valor legal que los artículos, quedando vedado al intérprete asignar a un artículo una interpretación que anule o desplace la aplicación del texto de la correspondiente nota interpretativa, y viceversa”².

IV. Principio de la preeminencia

Se refiere específicamente dentro del Acuerdo, al valor de transacción (introducción general, artículos 1 y 8):

“El “valor de transacción”, tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo (...)”.

El valor de transacción se refiere al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías considerando que las mismas se venden para su exportación a un país específico de importación, cumpliendo con todas las

circunstancias impuestas y realizando los ajustes correspondientes.

Teniendo en cuenta que la mayor parte de las transacciones se refieren a venta, conviene conceptuar sobre lo que este término supone. Para este propósito se trae a colación la Opinión Consultiva 1.1. “la noción de venta en el acuerdo” según la cual: Si bien el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 no proporciona ninguna definición sobre la expresión “venta” La intención fundamental del Acuerdo es requerir que se utilice en la mayor medida de lo posible el valor de transacción de las mercancías importadas (artículos 1 y 8). Es posible lograr una uniformidad en la interpretación y aplicación de la noción de “venta” en su sentido más amplio.

V. Principio de prelación

Los métodos de valoración del Acuerdo se aplican en el orden secuencial establecido dentro del mismo. El método del valor de transacción tiene la prelación y de ahí en adelante “los artículos 2 a 7 inclusive establecen métodos para determinar el valor en aduana en todos los casos en que no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.”

Los métodos deben considerarse en su aplicación en el orden establecido en el Acuerdo, salvo la excepción a la prelación considerada en el artículo 4º, que indica que el importador puede solicitar la inversión en el orden de aplicación de los artículos 5º (valor deductivo) y 6º (valor reconstruido). Los métodos propuestos en los artículos 5 y 6 presentan dificultades, razón por la cual se reconoce al importador, en el artículo 4, el derecho a elegir el orden de aplicación de los métodos.

No obstante, en la práctica ante la dificultad de aplicación de los artículos 5 y 6 (en muchos países) se busca la aplicación del artículo 7 que establece cómo determinar el valor en aduana en los casos en que no pueda determinarse con

² LASCANO, Julio Carlos, Op. Cit. pág 23.

arreglo a ninguno de los métodos propuestos. Esto debe hacerse según criterios razonables con los principios y disposiciones del Acuerdo del Valor y el artículo VII del GATT de 1994 sobre datos disponibles en el país de importación y siempre que no se base en los ítems prohibidos por el artículo 7.2, según el cual:

“el valor en aduana determinado según el presente artículo no se basará en: a) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país; b) un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles; c) el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador; d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6; e) el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación; f) valores en aduana mínimos; g) valores arbitrarios o ficticios”.

En las Directrices del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1947 (GATT de 1947), se indicaba en su punto I:

I. El valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique el derecho o, en el valor de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.* (2 a)³

VI. Principio de compatibilidad con los usos comerciales

Según el Acuerdo de Valor y su introducción general, la determinación del valor en aduana

³ Se recuerda que según el artículo 15 de Código, por valor en aduanas de las mercancías importadas se entenderá el valor de las mercancías a los efectos de percepción de derechos de aduana *ad valorem* sobre las mercancías importadas.

debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales. Se trata de aplicar los mencionados usos en oposición a consideraciones alejadas del mundo de los negocios como criterios a tener en cuenta en la determinación del valor de una mercancía.

Al decir de Lascano, las consideraciones que deben presidir la valoración son aquellas tenidas en cuenta por hombres de negocios en el mundo del comercio: costos, precios facturados por la competencia, nivel comercial del comprador mayorista o minorista, etc., cantidad de mercaderías vendidas, márgenes de utilidad típicos para el tipo de mercaderías considerado.

El Código en su introducción reconoce *“que la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales (...)”*

Lo que se grava, como regla general, es una operación comercial y a sus reglas debe estar

Para ejemplificar lo que se viene diciendo con un instrumento del Comité Técnico de Valoración, se trae a colación el Comentario 5.1 sobre *“Mercancías reimportadas después de su exportación temporal para ser objeto de elaboración, transformación o reparación”*

Según su punto 11:

“situaciones como las evocadas en el ejemplo iv), en las que se trata más bien de una prestación de servicios, parecen, a primera vista, presentar un caso distinto. No obstante, habrá que tener presentes las consideraciones siguientes:

A todas las mercancías reimportadas deberá aplicarse, en la medida de lo posible, el mismo trato para la valoración, dada, especialmente, la declaración de la Introducción general, según la cual “la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales (...)”.”⁴

⁴ El ejemplo iv) al que se refiere este aparte del comentario, se trata de lo siguiente: *“iv) La compañía X en el país I importa una máquina herramienta después de haberla enviado al extranjero para*

Y también la consideración siguiente según la cual *“la intención fundamental del Acuerdo es la de utilizar siempre que sea posible a los efectos de valoración, el valor de transacción establecido con arreglo a los art. 1 y 8.”* Y esta otra, según la cual, la Opinión Consultiva 1.1 sobre noción de “venta” en el acuerdo, establece que es posible lograr uniformidad de interpretación y aplicación si se aplica la noción de venta en su sentido más amplio y con arreglo tan solo a las disposiciones de los artículos 1 y 8 conjuntamente.

VII. Principio de neutralidad

Este se deriva de la necesidad que se reconoce dentro de la introducción general del Acuerdo de Valor de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduanas de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios. Se trata de evitar la manipulación de las reglas del Acuerdo con el fin de entorpecer o distorsionar el comercio a través de la aplicación de valores ficticios.

Los valores arbitrarios o ficticios son barreras de carácter no arancelario que usualmente tienen fines con tinte proteccionista o fiscal que dificultan las importaciones.

Ya las Directrices del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1947 (GATT de 1947) se expresaba:

III. Vallas a la arbitrariedad: se prohíben valoraciones sobre la base de precios de mercancía de origen nacional y también los valores en aduana ficticios y arbitrarios (punto 2 a) Artículo VII

VIII. Principio de tipicidad o seguridad jurídica

La seguridad jurídica que se imprime al sistema de valoración aduanera viene caracterizada por:

a. La adecuación de la base imponible al verdadero valor de la operación comercial:

reparación; al reimportarla, la compañía X paga únicamente los costos de reparación al Exportador E.’

VALOR DE TRANSACCIÓN (Acuerdo-Introducción general).⁵

- b. Publicidad (Art. 12).
- c. A la interpretación uniforme (Art. 14).
- d. Respeto de los derechos de las partes (Artículos 17, 16, 10,11 y 13).

Acerca de la preeminencia del valor de transacción y los principios de publicidad e interpretación uniforme este escrito ya se ha pronunciado. En relación con el respeto de los derechos de las partes se estudiarán los siguientes artículos en el orden propuesto que le parece a quien escribe, da cuenta precisamente de los derechos de la administración de aduanas y de los operadores económicos en el proceso de determinación del valor en aduanas:

- Artículo 17 (derecho de la aduana de comprobar veracidad).
- Artículo 16 (explicación de las razones de la administración).
- Artículo 11 (recursos en vía administrativa y judicial).
- Artículo 10 (manejo de información entregada).
- Artículo 13 (garantía).

VIII.1. Derecho de la Aduana de comprobar veracidad: según el artículo 17 del Código del Valor:

“Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.”

Por su lado, el párrafo 6 del Anexo III del Acuerdo indica que:

“El artículo 17 reconoce que, al aplicar el Acuerdo, podrá ser necesario que las

⁵ Lo anterior lo ratifica el Comité de Valoración en Aduana con su Decisión 6.1 según la cual, reafirma que el valor de transacción es la base principal de valoración de conformidad con el Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT de 1994.

Administraciones de Aduanas procedan a efectuar investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que les sean presentados a efectos de valoración en aduana.

El artículo reconoce por tanto que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor en aduana son completos y exactos.

Los Miembros, con sujeción a sus leyes y procedimientos nacionales, tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores en esas investigaciones.”

A su turno, la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduanas aduce que:

“Reconociendo que la Administración de Aduanas puede tener que enfrentarse a casos en que existan motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por los comerciantes como prueba de un valor declarado;

Insistiendo en que al obrar así la Administración de Aduanas no debe causar perjuicio a los intereses comerciales legítimos de los comerciantes;

Teniendo en cuenta el artículo 17 del Acuerdo, el párrafo 6 del Anexo III del Acuerdo y las decisiones pertinentes del Comité Técnico de Valoración en Aduana;

Decide lo siguiente:

1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado

representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.

2. Al aplicar el Acuerdo es perfectamente legítimo que un Miembro asista a otro Miembro en condiciones mutuamente convenidas.”

Ahora, el derecho de la administración debe ser matizado a la necesidad de conocer la veracidad y exactitud de toda la información, de manera que, si la administración dispone ya de información suficiente, no tendría sentido que se siga indagando lo que ya se sabe. Ejemplo de lo anterior, se encuentra en la Nota Interpretativa al artículo 1 parágrafo 2 # 4, según el cual,

“ (...) Si la Administración de Aduanas dispone ya de información suficiente para considerar, sin emprender un examen más detallado, que se ha satisfecho uno de los criterios establecidos en el apartado b), no hay razón para que pida al importador

que demuestre la satisfacción de tal criterio. (...)”⁶.

La Opinión Consultiva 19.1, en relación con la aplicación del artículo 17 del Acuerdo y del párrafo 6 del Anexo III, indica que estas dos disposiciones otorgan a las Administraciones de Aduanas la capacidad suficiente para descubrir y comprobar infracciones en relación con valoración, fraude incluido, aclarando que la carga de la prueba le incumbe al importador. No restringe ni pone en duda los derechos de las Administraciones de Aduanas, las que tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores en las investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda la información, documento o declaración⁷. Los derechos de las Administraciones de Aduanas que no se mencionen expresamente, al igual que los derechos y obligaciones de los importadores para la determinación del valor en aduana, dependerán de las leyes y reglamentos nacionales.

⁶ “El apartado b) ofrece al importador la oportunidad de demostrar que el valor de transacción se aproxima mucho a un valor previamente aceptado como criterio de valoración por la aduana y que, por lo tanto, es aceptable a los efectos de lo dispuesto en el artículo 1. Cuando se satisface uno de los criterios previstos en el apartado b) no es necesario examinar la cuestión de la influencia de la vinculación con arreglo al apartado a).

⁷ La Opinión Consultiva 19.1 remite a la Opinión Consultiva 10.1 que, en relación con la documentación fraudulenta, recuerda que “Según el Acuerdo, las mercancías importadas deben valorarse sobre la base de los elementos de hecho reales. Por consiguiente, toda documentación que proporcione informaciones inexactas sobre ellos estaría en contradicción con las intenciones del Acuerdo...”. Así, “no puede exigirse a una administración que se fíe en una documentación fraudulenta”. Y si después de determinado el valor en aduana se demuestra que una documentación era fraudulenta, “la invalidación de ese valor dependería de la legislación nacional”.

VIII.2. Explicación de las razones de la administración: según el artículo 16:

“Previa solicitud por escrito, el importador tendrá derecho a recibir de la Administración de Aduanas del país de importación una explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de sus mercancías.”

Corolario de este derecho, se encuentra, entre otros, en el artículo 7.3, según el cual:

“Si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto”.

VIII.3. Recursos en vía administrativa y judicial: según el artículo 11

“1. En relación con la determinación del valor en aduana, la legislación de cada Miembro deberá reconocer un derecho de recurso, sin penalización, al importador o a cualquier otra persona sujeta al pago de los derechos.

2. Aunque en primera instancia el derecho de recurso sin penalización se ejercite ante un órgano de la Administración de Aduanas o ante un órgano independiente, en la legislación de cada Miembro se preverá un derecho de recurso sin penalización ante una autoridad judicial.

3. Se notificará al apelante el fallo del recurso y se le comunicarán por escrito las razones en que se funde aquél. También se le informará de los derechos que puedan corresponderle a interponer otro recurso. ”

Este artículo se interpreta con su Nota interpretativa, según la cual:

“1. En el artículo 11 se prevé el derecho del importador a recurrir contra una determinación de valor hecha por la Administración de Aduanas para las mercancías objeto de valoración.

Aunque en primera instancia el recurso se pueda interponer ante un órgano superior de la Administración de Aduanas, en última instancia el importador tendrá el derecho de recurrir ante una autoridad judicial.

2. Por "sin penalización" se entiende que el importador no estará sujeto al pago de una multa o a la amenaza de su imposición por el solo hecho de que haya decidido ejercitar el derecho de recurso. *No se considerará como multa el pago de las costas judiciales normales y los honorarios de los abogados.*

3. *Sin embargo, las disposiciones del artículo 11 no impedirán a ningún Miembro exigir el pago íntegro de los derechos de aduana antes de la interposición de un recurso."*

VIII.4. Información entregada: según el artículo 10

"Toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración en aduana será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes, que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial."

VIII.5. Garantía: el Artículo 13 establece tanto el derecho de la administración de garantizar los pagos a los que tiene derecho, como el del importador para retirar las mercancías de la aduana cuando existan discrepancias sobre el

valor en aduana de las mercancías. Así, según el artículo 13:

"Si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas resultase necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador de las mercancías podrá no obstante retirarlas de la Aduana si, cuando así se le exija, presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías.

Esta posibilidad deberá preverse en la legislación de cada Miembro."

IX. A manera de conclusión

El Código del Valor constituye posiblemente la base imponible más importante del mundo, si se tiene en cuenta que la misma es utilizada por lo menos por los 164 países que conforman la Organización Mundial de Comercio y entre ellos, las más grandes economías, como la Unión Europea, Estados Unidos y China. Ya desde el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1947 se establecieron las bases de lo que debería ser la valoración en aduanas de las mercancías. Conforme este artículo y su evolución, en el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 se han establecidos dos sistemas de valoración, la concepción teórica del valor y la concepción positiva del valor. Esta última es la que se encuentra vigente aun cuando a veces los países aplican un poco a disgusto prefiriendo aplicar la concepción teórica, lo cual hoy no resulta posible en el entorno de la OMC.

A continuación, un comparativo de las dos concepciones:

Concepción teórica del valor	Concepción positiva del valor
El precio por el que se venden las mercancías, si la venta se realiza en condiciones normalizadas de lugar, tiempo y modo.	El precio por el que las mercancías se venden. No se puede aplicar cuando no existe un precio al cual las mercancías se vendan.
Independencia entre comprador y vendedor.	Siempre que tal precio no haya sido influido por alguna relación especial entre el comprador y el vendedor, en cuyo caso (si fue influido) se tomará el precio no influido por tales relaciones, al que se venden mercancías similares.
Esta concepción obliga a comparar el presupuesto de hecho con un valor fijado en condiciones abstractas que pueden ser diferentes de las tomadas en cuenta por las partes al establecer el precio.	No se le fija al precio realmente pagado o por pagar un umbral de admisibilidad.
Puede ofrecer un precio al que normalmente las mercancías se venden (por lo menos en abstracto). Otorga mayor equidad frente a la concepción positiva, dado que el tratamiento de cada transacción en particular se alinea respecto de un estándar común de valor para todas.	Reconoce que no siempre es posible hablar de un precio normal de mercado accesible para cualquier comprador en condiciones predeterminadas de tiempo, lugar, independencia de comprador y vendedor, etc., pues se carece de elementos que constituyan el referente de una comparación.
Tiene mayor sentido en un mercado de competencia perfecta donde todos pueden acceder al precio normal. Se desliga de la transacción concreta.	Responde a situaciones mucho más reales que implican por ejemplo el uso de herramientas de marketing, segmentación del mercado, nuevas fórmulas de comercialización, operaciones realizadas por grandes multinacionales, etc.
Evita la subfacturación y el fraude puesto que la Aduana puede rechazar valores que fueran injustificadamente inferiores (diferentes) al "precio normal" del mercado.	Esta concepción se limita a indagar una cuestión de hecho: Si la mercancía ha sido vendida a un precio determinado
No rechaza precio pactado por partes: Este puede ser el punto de partida para fijar el valor en aduana.	Requiere, en ocasiones, tener acceso a datos que solamente están disponibles en país de exportación, a fin de comprobar la veracidad de la declaración.

IMPORTANCIA CRECIENTE DE LAS REGLAS DEL ORIGEN EN EL COMERCIO INTERNACIONAL

Ricardo Xavier Basaldúa

I. Introducción

A los fines de poner en contexto el tema a desarrollar, estimamos pertinente precisar algunas nociones básicas en materia de origen de las mercaderías ¹.

A. Concepto de origen

Conforme con su etimología, según Joan Corominas, la palabra “origen” deriva de *oriri*, el salir de los astros, de “oriente” y de ahí la expresión “ser oriundo de”.

Por consiguiente, “origen” supone una idea de “causa” o “nacimiento”.

B. Concepto de origen de las mercaderías

Determinar el “origen” de una mercadería implica entonces conocer “de dónde es”, de dónde es “oriunda”, el lugar en que ha nacido o sido creada o producida la mercadería.

Según Claude J. Berr y Henri Trémeau, el origen sería “...el vínculo geográfico que une a la mercadería con un país dado, en el cual se considera que ha sido generada” ².

C. Concepto de procedencia de las mercaderías. Diferencia entre origen y procedencia

Mientras que la cuestión de “origen” puede formularse con la pregunta “¿de dónde es?”, la “procedencia” implica plantearse otra cuestión: “¿de dónde viene?”.

Esta última noción se vincula con la idea de

“movimiento”, de “dirección”.

En concreto, de qué lugar “proviene” la mercadería.

D. Caracteres del origen de las mercaderías

Pueden señalarse las siguientes notas relativas al origen:

1º) “**necesidad**”: toda mercadería tiene un origen (causa eficiente);

2º) “**exclusividad**”: toda mercadería tiene solamente un origen. Ello es así desde la perspectiva de un orden jurídico dado;

3º) “**inmutabilidad**”: toda mercadería conserva su origen mientras subsista como tal (inalterada). Si es afectada por una transformación importante que la desnaturalice, este cambio implicará la muerte o la extinción de esa mercadería para dar lugar al nacimiento de otra mercadería, la que tendrá su propio origen ³;

4) “**calidad esencial**”: el origen constituye para el Derecho aduanero una propiedad esencial y distintiva de las mercaderías ⁴;

³ Sortheix señala que el “...origen no se pierde nunca, salvo que la mercadería se ‘convierta en otra’, en otro lugar. Entonces esta ‘otra’, nueva, tiene el origen del lugar donde se produjo la conversión con la ‘muerte’ de su predecesora” (SORTHEIX, Juan José A., “El problema del origen de las mercaderías y nuestra legislación autónoma”, en revista *Derecho Aduanero*, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1971, t. III-B, p. 800). Por lo tanto, hablar de ‘cambio de origen’ de una mercadería resulta incorrecto (en su caso, lo que cambia es la Partida, pero la mercadería que recibe una nueva ubicación en la Nomenclatura es una nueva mercadería). Por lo tanto, hablar de ‘cambio de origen’ de una mercadería resulta incorrecto (en su caso, lo que cambia es la Partida, pero la mercadería que recibe una nueva ubicación en la Nomenclatura es una nueva mercadería).

⁴ ALSINA, Mario A., BARREIRA, Enrique C., BASALDÚA, Ricardo X., COTTER MOINE, Juan P., y VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., quienes expresan que “(...) a los fines aduaneros, la individualización y

¹ Nos hemos ocupado de este tema en la obra *El régimen de origen de las mercaderías*, con la colaboración de Ana L. Sumcheski, Guía Práctica – Ediciones IARA SA, Buenos Aires, 2018, a cuya bibliografía remitimos. Asimismo, en *Tributos al comercio exterior*, 2da. edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2016, ps. 88 a 108.

² BERR, Claude J., y TRÉMEAU, Henri, *Le droit douanier communautaire et national*, 7ma edición, Economica, Paris, 2006, nro. 181, p. 114.

5º) “se configura y conserva con **independencia del movimiento** de la mercadería”: la mercadería posee origen desde que existe como tal, sea que permanezca siempre en el mismo lugar o que se traslade de un lugar a otro ⁵;

6º) se mantiene con **independencia de las destinaciones aduaneras** a las que pueda someterse la mercadería; incluso la importación o la exportación definitiva (para consumo) no tiene por efecto modificar el origen ⁶;

la clasificación en la nomenclatura aplicable, así como su origen, son atributos de toda mercadería, pues son propiedades o cualidades imprescindibles para poder aplicarles las disposiciones típicamente aduaneras” (*Código Aduanero Comentado*, Tomo 2da edición, actualizada por BARREIRA, Enrique C., BASALDÚA, Ricardo Xavier, VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., COTTER, Juan P., SUMCHESKI, Ana L., y Vidal Albarracín, Guillermo (h), Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, Tomo I, p. 18, punto 3.

⁵ La irrelevancia del movimiento de la mercadería alcanza también a las variaciones de la mercadería en orden a su procedencia: conf.: SORTHEIX, Juan José A., “*El problema del origen de las mercaderías y...*”, cit., t. III-B, p. 800; WITKER, Jorge, quien considera que la procedencia “...es un fenómeno extrínseco a ella” (*Las reglas de origen en el comercio internacional contemporáneo*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México DF, 2005, p. 2).

⁶ Cabe advertir que tampoco se pierde el origen por las destinaciones aduaneras a las que pueda someterse a las mercaderías, ni aun con las definitivas. Así, la importación para consumo (mal llamada “nacionalización”), aunque implica equiparar la mercadería extranjera a la nacional y le otorga libre circulación económica en plaza, no tiene por efecto modificar el origen de la mercadería, que seguirá siendo extranjera. Igual ocurre con la mercadería que se exporta para consumo, que seguirá siendo nacional (cfr. BERR, Claude J., y TRÉMEAU, Henri, *Le droit douanier...*, cit., nro. 183, p. 116; NAVARRO VARONA, Edurne, quien señala que “[l]a puesta en libre práctica (...) no altera el origen de los bienes” (*Las reglas de origen para las mercancías y servicios en la CE, EE.UU. y el GATT*, Civitas, Madrid, 1995, ps. 35 y 36); PRAHL, Hasso, quien sostiene: “El origen de las mercaderías y la puesta en libre práctica de las mercaderías son dos. En efecto, el origen responde a la cuestión de saber si la mercadería es elegible o no a título del régimen preferencial que favorece

7º) se mantiene con **independencia de las transacciones comerciales** de que haya sido objeto la mercadería.

E. Concepto de reglas de origen (o normas de origen)

En la Organización Mundial de Aduanas, el Convenio de Kyoto revisado ⁷, en el Anexo K sobre Origen, Cap. 1, referido a las normas de origen, se expresa que se entiende por “reglas de origen” (*règles d’origine - rules of origin*) a “*las disposiciones específicas aplicadas por un país para determinar el origen de las mercaderías, recurriendo a los principios establecidos por la legislación nacional o por acuerdos internacionales (criterios de origen)*”.

En el Acuerdo sobre normas de origen de la OMC⁸, en la Parte I, referida a las “Definiciones y ámbito de aplicación”, el art. 1º, titulado “Normas de origen”, dispone: “1. A los efectos de las Partes I a IV del presente Acuerdo, se entenderá por normas de origen las leyes, reglamentos y decisiones administrativas de aplicación general,

sólo a las mercaderías originarias. Por el contrario, con la puesta en libre práctica la mercadería del país tercero cambia el estatuto aduanero, es asimilable a las mercaderías del territorio aduanero concernido. Esta puesta en libre práctica necesita, llegado el caso, la percepción de derechos de importación” (*Douanes et accises, Guide Fiscal Permanent*, Bruxelles, 1999, nro. 2400, p. 258); SORTHEIX, Juan José A., “El problema del origen de las mercaderías y nuestra legislación autónoma”, cit., t. III-B, p. 801.

⁷ Sobre este convenio puede verse del autor “Convenio internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros (Convenio de Kyoto, aprobado en 1973 y revisado en 1999)”, ponencia en las 44 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior, celebradas en Cartagena de Indias los días 12 al 14 de febrero de 2020, y publicadas en *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y el Instituto Colombiano de Derecho Aduanero, Bogotá, 2020, ps. 659 a 705.

⁸ Hemos analizado este acuerdo en la obra *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, 2ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2013, ps. 411 a 427.

aplicados por un Miembro para determinar el país de origen de los productos, siempre que tales normas de origen no estén relacionadas con regímenes de comercio contractuales o autónomos conducentes al otorgamiento de preferencias arancelarias que sobrepasen la aplicación del párr. 1 del Art. I del GATT de 1994. 2. Las normas de origen a que se refiere el párr. 1 comprenderán todas las normas de origen utilizadas en instrumentos de política comercial no preferenciales, tales como en la aplicación: del trato de nación más favorecida en virtud de los Arts. I, II, III, XI y XIII del GATT de 1994; de los derechos antidumping y de los derechos compensatorios establecidos al amparo del Art. VI del GATT de 1994; de las medidas de salvaguardia establecidas al amparo del Art. XIX del GATT de 1994; y de cualesquiera restricciones cuantitativas o contingentes arancelarios discriminatorios. Comprenderán también las normas de origen utilizadas para las compras del sector público y las estadísticas comerciales”.

En el Anexo II, que contiene la “Declaración Común acerca de las normas de origen preferenciales”, su párr. 2 expresa: “A los efectos de la presente Declaración común, se entenderá por normas de origen preferenciales las leyes, reglamentos y decisiones administrativas de aplicación general aplicados por un miembro para determinar si a un producto le corresponde recibir un trato preferencial previsto en virtud de regímenes de comercio contractuales o autónomos conducentes al otorgamiento de preferencias arancelarias que sobrepasen la aplicación del párr. 1 del Art. I del GATT de 1994”.

Suele hacerse referencia a la normativa tendiente a la determinación del “país” de origen. A nuestro entender, con tales reglas o normas lo que se trata de establecer fundamentalmente es el “lugar” de origen de las mercaderías, fuere este un “país”, un “área de preferencias aduaneras” (v.gr., ALADI), una “zona de libre comercio” (v.gr., TMEC), una “unión aduanera” (v.gr., UE), una unión económica (v.gr., BENELUX), una “zona franca” u otro ámbito espacial considerado relevante a esos fines.

F. Clases de reglas de origen

Se distingue entre:

- “reglas de origen no preferenciales”: conforman una regulación general (*erga omnes*) y neutra (no discriminatoria). Se establecen por lo general en forma unilateral, ya sea por un Estado o por una unión aduanera.
- “reglas de origen preferenciales”: surgen de regímenes especiales, como aquellos previstos en acuerdos internacionales para regular el comercio entre dos o más Estados Parte. Éstas contienen criterios especiales para atribuir origen, que posibilitan tratamientos diferenciados o privilegiados (v.gr., la exigencia de un porcentaje menor de valor agregado para atribuir origen a una mercadería producida en uno de esos Estados –Paraguay en el Mercosur–, etc.).

II. Importancia creciente de las reglas de origen

La cuestión del origen de las mercaderías en el ámbito aduanero fue adquiriendo progresivamente cada vez más relevancia a través del tiempo⁹. Fundamentalmente, es una consecuencia, por una parte, de las nuevas formas de producción, que implican deslocalización geográfica y descomposición de los procesos de fabricación, y por otra, de la proliferación de los acuerdos de integración económica.

⁹ Téngase presente que para todas las aduanas del mundo las mercaderías, que son objeto de su control, plantean cuatro problemas básicos: su individualización, su clasificación, su valoración y su origen. Hemos considerado estos elementos en nuestra obra *Tributos al comercio exterior*, cit., ps. 52 a 108 y 119.

El fenómeno de la globalización¹⁰, con la revolución en materia de las comunicaciones y de los transportes (reducción de los costos y aumento de la velocidad), posibilita la realización de la división del trabajo a una escala nunca vista, para aprovechar las “ventajas comparativas”, preconizadas por David Ricardo.

Se deslocaliza entonces la producción de las manufacturas, con la descomposición de sus procesos y su distribución entre diversos países. La interdependencia entre los Estados y la concertación de acuerdos de integración, especialmente de zonas de libre comercio, autorizadas junto con las uniones aduaneras, por el Artículo XXIV del GATT, se traducen en una extraordinaria cantidad de regímenes preferenciales para la circulación de ciertas mercaderías, que exigen, para su concreción, la determinación de su origen.

El gran número de acuerdos de integración, fenómeno expresado bajo la denominación del “regionalismo”¹¹, afecta hoy en día fuertemente al principio de no discriminación, consagrado en el Artículo I del GATT, expresión del “multilateralismo”. Por lo tanto, las reglas de origen que acompañan a los regímenes preferenciales no dejan de acrecentarse.

En la actualidad, en el orden aduanero, el origen puede constituir un elemento relevante para: 1º) clasificar las mercaderías; 2º) determinar su valor; 3º) precisar su situación frente al arancel aduanero; 4º) aplicar derechos antidumping y compensatorios; 5º)

aplicar restricciones directas; 6º) aplicar medidas de retorsión; 7º) permitir la libre circulación de las mercaderías; 8º) determinar las condiciones de comercialización interna.

A. Necesidad o conveniencia de conocer el origen

Compulsando las reglas de origen,

- los exportadores pueden saber si en el país de destino sus productos se benefician con un arancel preferencial;
- los inversores pueden cerciorarse de si el país en el que pretenden establecer una industria, cuenta con acuerdos preferenciales o si forma parte de una zona de libre comercio o de una unión aduanera que le permitirá con ese origen tener acceso a mercados de su interés;
- los consumidores pueden escoger entre los productos extranjeros aquellos que por su prestigio le garanticen cierta calidad o ciertas propiedades.

B. La utilización de las reglas de origen como instrumento de políticas de Estado

Los Estados fueron advirtiendo que las reglas de origen constituían un instrumento eficaz para implementar diversas políticas, no sólo estrictamente económicas, sino también, por ejemplo, las referidas al desarrollo social, a las condiciones de trabajo, a preservar el medio ambiente, a la defensa comercial, a la protección de sus industrias y de sus consumidores, e incluso para velar por la seguridad nacional.

De ahí que las reglas de origen sean cada vez más complejas y detallistas, con el fin de asegurar las finalidades perseguidas.

C. Supuestos en los que resulta relevante determinar el origen de las mercaderías

C.1. Arancel aduanero

Los exportadores deben saber si la existencia o el reconocimiento de exenciones, de rebajas y preferencias arancelarias están condicionados a que las mercaderías sean originarias de países determinados.

¹⁰ Nos ocupamos de este fenómeno en “La globalización, la regulación del comercio internacional y las aduanas”, en revista *El Derecho*, Buenos Aires, del 15-IV-2004 (tomo 207, ps. 577 a 595). Se trata de una versión ampliada de la ponencia presentada en el Primer Congreso Mundial de Culturas y Sistemas Jurídicos Comparados, celebrado en México, del 9 al 13 de febrero de 2004 y publicada en las respectivas *Memorias*.

¹¹ Al respecto, puede verse del autor, “Bilateralismo, multilateralismo y regionalismo. Dilema para la Argentina”, en revista *El Derecho*, (t. 275), Buenos Aires, 21/12/2017.

C.2. Preferencias arancelarias establecidas para Estados pertenecientes a un acuerdo regional.

En el supuesto de la ALADI, las mercaderías originarias de sus miembros se benefician, de conformidad al artículo 5º del Tratado de Montevideo de 1980, con una preferencia arancelaria regional.

C.3. Sistema Generalizado de Preferencias

Mediante este sistema (SGP)¹² un Estado otorga unilateralmente y sin reciprocidad preferencias a favor de las mercaderías originarias de determinados países designados como beneficiarios.

C.4. Medidas fitosanitarias

Para la aplicación de estas restricciones a la importación, los países tienen en cuenta el origen y la procedencia de las mercaderías de los países afectados, para proteger la salud pública, humana, animal o vegetal¹³.

C.5. Restricciones cuantitativas

En los Estados pueden existir restricciones cuantitativas a la importación (v.gr., cupos o cuotas) que afecten o prioricen a mercaderías con cierto origen.

C.6. Compras del sector público

Ciertos países, limitan la participación en las pertinentes licitaciones para compras del sector público a los productos de origen nacional o de países asociados comercialmente.

C.7. Medidas para proteger el medio ambiente y combatir la polución

Algunos países adoptan medidas contra las mercaderías originarias de países que, en el proceso de elaboración, contaminan el medio ambiente o que, una vez producidas, al tiempo de utilizarlas produzcan polución.

C.8. Medidas para asegurar una competencia leal imponiendo el cumplimiento de pautas laborales

Ciertos Estados, como los Estados Unidos de América en el T-MEC, exigen que se cumplan normas de la Organización Internacional del Trabajo (OIT). Así, por ejemplo, que los obreros de una fábrica de productos destinados a exportarse a su mercado no sean remunerados con salarios inferiores a ciertos niveles mínimos¹⁴.

C.9. Estadísticas del comercio exterior

Los Estados necesitan conocer el origen de las mercaderías que se importan o se exportan para elaborar las estadísticas relativas a su comercio internacional.

C.10. Información al consumidor

El origen de la mercadería es un elemento importante a los fines de orientar al consumidor sobre la calidad o propiedades de la mercadería que se importa atendiendo al lugar donde nació, fue criada, se cosechó, se extrajo o se fabricó.

C.11. Inversiones

Los posibles inversores necesitan conocer antes de establecer una industria en un Estado dado, cuáles son las ventajas de producir una mercadería que tendrá el origen del país donde se establece. Así, si se trata de

¹² Nos ocupamos del SGP en la obra *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, cit., ps. 172 a 181.

¹³ Los Estados miembros de la OMC están autorizados a establecer restricciones fitosanitarias para proteger la salud y la vida de las personas y de los animales o preservar los vegetales, conforme al Artículo XX, b), del GATT, aspectos que es objeto del Acuerdo sobre la aplicación de medidas sanitarias y fitosanitarias de la OMC. Al respecto, remitimos a nuestra obra *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, cit., ps. 269 a 280.

¹⁴ En la fabricación de autos, para ser comercializados sin aranceles, el T-MEC exige que el 75% de la composición de los vehículos sea originaria de la región (en el TLCAN la tasa era de 62.5%). Asimismo, entre 40 y 45% debe ser fabricado por operarios que ganen al menos 16 dólares por hora. México admitió respetar las normas de seguridad establecidas por Estados Unidos, a menos que las autoridades mexicanas concluyan que son inferiores a las suyas

un miembro de la ALADI, se beneficiará con el arancel preferencial de esa área.

C.12. Derechos antidumping

Estos derechos resultan aplicables a las mercaderías originarias de los países donde se asientan las empresas que practican el dumping ¹⁵.

C.13. Derechos compensatorios

Estos derechos son aplicables a las mercaderías originarias de los Estados que subvencionan su exportación ¹⁶.

C.14. Represalias o retorsiones

Estas medidas pueden ser aplicadas a las mercaderías originarias de un Estado que estableció medidas perjudiciales contra el país que las adopta, como forma de reciprocidad o castigo. La posibilidad de adoptarlas está sujeta a lo previsto en el Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias de la OMC.

C.15. Cuestiones de seguridad nacional

Puede tratarse de medidas restrictivas aplicables a mercaderías originarias de países que no colaboran con las regulaciones internacionales dictadas para asegurarla ¹⁷.

III. Conclusión

De lo expuesto, puede concluirse que el tema del origen de las mercaderías va

adquiriendo cada vez un papel mayor en la política exterior de los Estados, que no se limita a las cuestiones meramente comerciales o, incluso, económicas. Por lo tanto, concita y merece una atención especial en la materia que es objeto de la presente Jornada.

¹⁵ La aplicación de estos derechos está regulada por el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VI del GATT de 1994. Al respecto, puede verse del autor *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, cit., ps. 296 a 323.

¹⁶ La aplicación de estos derechos está regulada por el Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias de 1994. Al respecto, puede verse del autor *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, cit., ps. 323 a 350.

¹⁷ Las restricciones autorizadas en la OMC por razones de seguridad están previstas en el Artículo XXI del GATT. Al respecto, puede verse del autor *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, cit., ps. 226 a 234.

EL RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE PLANIFICACIONES FISCALES. CONSIDERACIONES RESPECTO DE LA NORMATIVA ADUANERA

Fernando P. Schettini

I. Introducción

Siguiendo un camino de dudosa eficacia para el control de la recaudación, el ente recaudador (AFIP) emitió la RG (AFIP) 4838/2020¹, estableciendo un nuevo régimen de información. En esta oportunidad, ya no se trata del suministro de información con trascendencia tributaria por hechos imponible concretos –del pasado- en el que hayan intervenido contribuyentes y/o responsables, sino de actos personales de los contribuyentes y/o sus asesores que puedan o no dar lugar a hechos imponible en el futuro. Esta criatura, de la cual desconocemos qué comportamiento puede tener en el futuro ni los límites que puede sobreponer, fue bautizada como “*Régimen de información de planificaciones fiscales tributarias*” (en adelante, RIPFT).

Según los considerandos de la norma², el objetivo es incrementar el nivel de conocimiento de las operaciones y estructuras que utilizan las empresas para facilitar información temprana al organismo recaudador, cuando de tal accionar,

² Que la utilización de determinadas estrategias de planificación fiscal permite a las empresas que las implementan aprovechar la complejidad del sistema tributario así como las asimetrías existentes en éste, a fin de minimizar la carga tributaria de cada sujeto. Que el concepto de planificación fiscal involucra la aplicación de técnicas del derecho tributario, la gestión de patrimonios, la utilización del sistema bancario, así como otras medidas tendientes a lograr tal fin. Que constituye una prioridad para los Estados conocer el funcionamiento y la utilización de las diversas estructuras por parte de los contribuyentes, con el objeto de verificar que se ingresen los tributos correspondientes en las jurisdicciones fiscales en las que realmente se perfeccionan los hechos imponible. Que uno de los mayores retos a los que se enfrentan las Administraciones Tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal, que permita que los gobiernos identifiquen rápidamente las áreas de riesgo. Que el principal objetivo de los regímenes de declaración obligatoria de planificaciones fiscales radica en incrementar el nivel de conocimiento respecto de las operaciones y estructuras que utilizan las empresas, a los efectos de facilitar a las Administraciones Tributarias la obtención de información temprana. Que constituye un objetivo primordial de esta Administración Federal evaluar los riesgos en materia tributaria asociados a las planificaciones fiscales implementadas por los contribuyentes. Que las experiencias de aquellos países que poseen un Régimen de Información de Planificaciones Fiscales Nacionales, principalmente los modelos de EE.UU. (Office of Tax Shelter Analysis - OTSA) y el Reino Unido (Disclosure of tax avoidance schemes - DOTAS), junto con Irlanda, Portugal, Canadá, Sudáfrica, México y Chile, entre otros, indican que han logrado el objetivo perseguido.

¹ B.O. 20/10/2020.

se logre cualquier beneficio fiscal, independientemente del nivel de "agresividad" de tal actuar, respecto del encuadre legal-tributario. Según se expresa, tal beneficio se pretende lograr a partir de la complejidad del sistema tributario, así como de las asimetrías existentes, mediante técnicas de derecho tributario, gestión de patrimonios, uso del sistema bancario, entre otras medidas.

Claramente, la finalidad del RIPFT es contar con más información de la que el Fisco ya posee, con el argumento de la evaluación preventiva del riesgo, **pero con una intención disuasoria de intentar lograr una "economía de opción" en la implementación de los negocios, aunque se trate de un comportamiento totalmente lícito.**

En dichos considerandos también se mencionan experiencias internacionales –con diversos alcances–, y en este aspecto es llamativa la falta de referencia a la Acción 12 de BEPS³.

El desarrollo de la presente ponencia estará focalizado en un análisis general de la norma y la descripción de algunas de las implicancias que podría tener RIPFT en materia tributaria-aduanera, aspecto que podrá incluir como sujeto obligado, no solamente a los abogados y contadores públicos, sino también a los despachantes de aduana.

Por otro lado, es insoslayable el abordaje, aún en forma sintética, de la legalidad de la norma, por demás dudosa, toda vez que se encuentran afectados derechos y garantías sensibles, como

el derecho a la intimidad. En este sentido, a modo de adelanto, pareciera que la imposición de "deberes de colaboración" como obligación fiscal colateral, mediante "resolución general" es, al menos insuficiente, debiendo haberse establecido por ley.

II. Análisis normativo del RIPFT

II. A. Ámbito objetivo y subjetivo del régimen

El alcance objetivo del régimen establecido en el artículo 2 de la norma está definido como "planificaciones fiscales nacionales" (art. 3°), a las "planificaciones fiscales internacionales" (art. 4°), y a otras planificaciones fiscales que revistan igual naturaleza a las allí previstas.

Entiendo desafortunada la expresión genérica de "otras planificaciones fiscales" reportables apelando a un concepto indeterminado como "igual naturaleza".

Según el Diccionario de la lengua española, Real Academia Española, actualización 2019, 10° acepción, el término "naturaleza" se define como "especie, género, clase".

Recordamos que la característica fundamental de todo régimen de información es determinar en forma precisa, estricta y objetiva los supuestos alcanzados, los sujetos y los datos a informar, siendo inadmisibles una fórmula genérica como la empleada.

Respecto del alcance subjetivo, el artículo 6 de la norma establece que, la obligación de informar una planificación fiscal deberá ser cumplida por los siguientes sujetos:

- a) Contribuyentes: cuando participen en una planificación fiscal comprendida en la Resolución General.
- b) Asesores Fiscales: las personas humanas, jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros.

³ El 19/7/2013, la OCDE publicó el Plan de Acción sobre "Erosión de Base y Deslocalización de Utilidades" ("Base Erosion and Profit Shifting" –BEPS–), el cual incluye 15 Acciones específicas conducentes prevenir las estrategias BEPS. La acción número 12 se refiere a "Requerir a los contribuyentes información sobre esquemas de planificación fiscal agresiva", habiéndose publicado el informe en octubre de 2015, véase en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es> ("Informe BEPS Acción N°12"). En dicho proyecto participa la República Argentina.

Asimismo, los asesores fiscales serán responsables de cumplir con el régimen de información cuando otros asesores fiscales vinculados, asociados y/o conectados directa o indirectamente implementen una planificación fiscal comprendida en los términos de la Resolución General, independientemente de la jurisdicción donde se encuentre radicado, constituido o domiciliado el asesor fiscal vinculado, asociado y/o conectado directa o indirectamente.

Respecto de esta cuestión, debemos resaltar que la definición de "asesor fiscal" es sumamente difusa, incluyendo desproporcionadamente a quienes "opinen" o "realicen cualquier actividad relacionada con la implementación" –de la planificación–, lo cual involucraría a escribanos, abogados, contadores públicos, despachantes de aduana, directores que participen de reuniones informativas en que se trate tales esquemas, gestores, etc.

A modo de ejemplo, respecto de este punto, las recomendaciones del Informe BEPS N°12, los sujetos involucrados están definidos como toda "persona que presta ayuda, asistencia o asesoramiento material acerca del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de los aspectos fiscales de una operación, de forma que ésta quede sujeta a declaración"⁴. En esta definición se destaca el término "material", aspecto no contemplado en nuestro régimen.

En la norma local se omite la mención del "promotor", los cuales en el Informe BEPS N°12 comprende a toda "*persona responsable del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de las ventajas fiscales de una estructura sujeta a declaración, o que participe en cualquiera de estas actividades en el marco de la prestación de servicios tributarios*", siendo que, en principio, la responsabilidad del "promotor" es más relevante a la del "asesor fiscal", toda vez que aquél es el ideólogo del diseño y/o la implementación del mecanismo bajo declaración que en general son "agresivos".

⁴ En el marco de la Unión Europea, la Directiva 2011/2016 UE, denomina a "asesores" y "promotores" como "intermediarios fiscales".

Entendemos que existe un exceso de nuestro organismo fiscal al considerar al "asesor fiscal" como agente de información, ya que su función central es asesorar al cliente en problemáticas tributarias, y obviamente, sin instigarlo o impulsarlo a utilizar o implementar una estructura que deba revelar.

Por su parte, el art. 7° dispone claramente la obligación autónoma subjetiva de informar (contribuyente/asesor), y que el cumplimiento del régimen de información por uno de los sujetos obligados no libera al resto de la obligación de informar, con las excepciones previstas en el art. 8°.

En tal sentido, el art. 8° establece que cuando el asesor fiscal se ampare en el secreto profesional a los efectos de la Resolución General, deberá notificar tal circunstancia al contribuyente, accediendo al sitio web de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>) mediante la utilización de la Clave Fiscal, e ingresar al servicio denominado "Régimen IPF", opción "Secreto Profesional". En este caso, el contribuyente podrá relevar al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, a través del mencionado servicio.

A.1. Señales distintivas (*hallmarks*)

Como veremos a continuación, las señales distintivas en el régimen local distan de las establecidas en los regímenes inspiradores del reglamentador. Esto puede verse claramente en los artículos 3 y 4 de la norma.

A nivel internacional, se identifican como hechos, indicios o características que implican la obligación de declarar la estructura que son clasificadas en "generales o específicas". Las señales distintivas generales, son las siguientes:

- *Cláusula de confidencialidad*: el contribuyente se compromete a no revelar a terceros (otros intermediarios fiscales o la Autoridad Fiscal) ni la forma en que el mecanismo genera la ventaja fiscal ni el nombre de promotor o

asesor, cláusula que obliga al cliente frente al promotor o asesor.

- *Comisión muy elevada o contingente*: el intermediario fiscal tiene derecho a percibir honorarios o demás retribución en función a la ventaja fiscal o a la consecución efectiva de la ventaja fiscal.
- *Utilización de formularios normalizados*: se emplean documentos o formularios normalizados para un conjunto de contribuyentes los cuales no requieren ser adaptados al caso particular.

Son ejemplos de señales distintivas específicas:

- Estructuras de creación de pérdidas
- Estructuras de transformación de rentas
- Operaciones circulares.

La Resolución General bajo análisis, establece sólo señales distintivas específicas, segmentadas en dos categorías:

A.1.1 Planificaciones fiscales nacionales (PFN)

El artículo 3 de la Resolución General, establece que una planificación fiscal nacional comprende a "*todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que se desarrolle en la República Argentina con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de información establecido*".

Una primera inquietud que surge del texto es el entendimiento sobre la expresión "*que se desarrolle en la República Argentina*". Inquietante, por cierto, dada la responsabilidad de los sujetos involucrados y la cantidad de decisiones que permanentemente se deben tomar en la gestión impositiva en las empresas.

En este escenario, nos formulamos las siguientes preguntas:

- ¿Dónde vamos a considerar desarrollado el acuerdo, esquema o

plan en los casos de análisis arancelarios en la estructuración de operaciones comerciales en la importación y exportación, para el uso de beneficios que otorgan los bloques comerciales?,

- ¿Dónde se encuentra desarrollado el plan para el análisis de valoración bilateral?; podríamos incorporar más variantes dependiendo si estamos en presencia de un grupo económico o partes independientes.

Por ejemplo:

- ¿Cómo considerar una estructuración de operaciones comerciales analizada localmente pero que incluya la utilización de zonas francas en el exterior?
- ¿Qué sucede en las operaciones de "triangulación" en las importaciones?

La normativa, también en este caso, debería ser explícita, precisa y casuística, de manera de que exista cierta simetría en cuanto a la "calidad" de la información solicitada por el Fisco, con lenguaje "claro" y "preciso", tal cual reza el artículo 11 de la norma.

Además teniendo en cuenta que en nuestra normativa tributaria, el régimen de información legislado es absolutamente novedoso, hace imprescindible las mencionadas "claridad y precisión" para ilustrar a los agentes que deben aplicarlos sobre las puntualidades, para actuar con certeza, no incurrir en equivocaciones, no caer en ambigüedades, y fundamentalmente no aplicar el recurso tiempo, tanto del contribuyente como de la administración, en forma vacía tratando de interpretar la correcta aplicación y alcance.

Sin perjuicio de lo mencionado precedentemente, la Resolución General establece que serán consideradas como tales y deberán informarse aquellas planificaciones fiscales nacionales que se encuentren

contempladas en el micrositio "Régimen de Información de Planificaciones Fiscales" a estar disponible en el sitio web del Organismo (<http://www.afip.gob.ar>). El problema es que, hasta tanto no se divulguen los "Esquemas Reportables" en el micrositio, los involucrados permanecen en vilo.

En este sentido, si bien el Régimen de Información para planificaciones fiscales nacionales es cerrado, sería deseable que en la lista de "esquemas" se defina con precisión objetiva y formato casuístico los conceptos de "ventaja fiscal" y "cualquier otro tipo de beneficio".

Un elemento central es el concepto de "beneficio fiscal", lo cual debería ser establecido con suma precisión. Es decir, "beneficio" respecto a qué parámetro. Hay beneficios en materia de legislación aduanera que surgen claramente de las normas, por ejemplo, la instrumentación del régimen de importación temporal para transformación. Siendo así, ¿cómo se determina la existencia de una ventaja o beneficio? Para ello hay que precisar la base de comparación –*baseline*– contra la cual se pueda concluir que existe dicha ventaja o beneficio.

Rajmilovich indica que, el "*baseline*" no es la alternativa más onerosa para encuadrar determinado acto o estructura, sino la alternativa más costo-eficiente en el marco de la *intentio facti* que persigue el contribuyente, la cual se conecta a causa jurídico-social del negocio efectivamente realizado⁵.

⁵ El nuevo Régimen de Información de Planificaciones Fiscales, checkpoint.laleyonline.com.ar, página 4, adicionalmente agrega lo siguiente: Resulta interesante la definición de "abuso de las formas jurídicas" en el Código Tributario Chileno (norma que se vincula con la publicación de un catálogo de Esquemas Tributarios por el Servicio de Impuestos Internos), art. 4º ter: "Los hechos imponderables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o diferiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o

Como fuera expresado, al tratarse de una "categoría cerrada" en el sentido de que deben informarse los acuerdos, esquemas, planes o demás acciones de los resulten ventajas fiscales o cualquier otro tipo de beneficio y encuadre como planificación fiscal nacional, sería importante que los elementos que se publiquen de los "esquemas" sean suficientemente descriptivos de su alcance y operatoria (con un nivel de precisión compatible al que se exige a los agentes de información en el art. 11 de la Resolución General), por ejemplo, siguiendo el modelo del catálogo de esquemas tributarios publicados por el fisco chileno (SII)⁶ en el cual se informan 60 esquemas con los siguientes datos:

- Descripción sucinta del caso
- Doctrina del caso
- Situación concreta
- Consecuencia tributaria
- Normativa legal aplicable

A.1.2. Planificaciones fiscales internacionales (PFI)

El artículo 4 de la Resolución General, define una planificación fiscal internacional incluye "a todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra

negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponderables establecidos en la ley".

⁶ Régimen de Información de Planificaciones Fiscales, checkpoint.laleyonline.com.ar

acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior".

En este caso, es de reiterar lo mencionado precedentemente en cuanto a la necesidad de mayores precisiones para delimitar el verdadero alcance de la norma.

Volviendo a los ejemplos del punto anterior, debemos considerar tales esquemas como potencialmente reportables como planificaciones nacionales o internacionales. Todo un interrogante. Para planificaciones internacionales se utiliza la expresión "involucre" en vez de "desarrolle". En fin, un "signo inequívoco", una "señal contundente de la existencia de inseguridad jurídica".

Por ejemplo, en este escenario es complejo definir si una operación de "trading" internacional de una compañía argentina, se consideraría planificación nacional o internacional.

Es dable remarcar que, a diferencia del caso de las planificaciones fiscales nacionales, en el caso de las internacionales, el mecanismo no es cerrado sino abierto.

Es decir, se requiere calificar la existencia de un "esquema" de planificación fiscal internacional del que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro beneficio a efectos de que se genere la obligación de informar.

El artículo 4º establece que *"se considerará especialmente que existe una planificación fiscal internacional en los términos del régimen implementado por la presente, cuando se verifique/n alguna/s de las siguientes situaciones:*

a) Se utilicen sociedades para el aprovechamiento de convenios para evitar la doble imposición, se adopten estrategias para evitar la configuración del estatus de establecimiento permanente, se produzca un resultado de doble no imposición internacional, se permita la locación de una o varias bases imponibles en fiscos extranjeros

o se pretenda evitar la presentación de algún régimen de información.

b) Se encuentren involucradas jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.

c) Se aprovechen las asimetrías existentes en las leyes tributarias de dos o más jurisdicciones en lo que respecta al tratamiento y/o calificación de una entidad o contrato o de un instrumento financiero, que tengan por efecto una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio.

d) La persona humana, sucesión indivisa, sociedad, fideicomiso, fundación o cualquier otro ente del exterior o instrumento legal posea doble residencia fiscal.

e) Cualquier sujeto posea derechos inherentes al carácter de beneficiario, fiduciante, fiduciario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior.

f) Se encuentre específicamente contemplada en el micrositio".

De acuerdo con lo detallado, las consideraciones "especiales" en cuanto a la calificación de PFI, se refieren al tipo de estructura (y sus efectos), más que por las motivaciones en su configuración.

A modo de ejemplo, en cuanto al inciso a), se realiza una referencia a que "se utilicen sociedades para el aprovechamiento de convenios para evitar la doble imposición". En este sentido, nos preguntamos, ¿esto implicaría informar cualquier transacción en que participe una vinculada residente en una jurisdicción en que resulte aplicable un Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI)?, **parecería un exceso, considerando que ya existen regímenes de información respecto de estas operaciones.**

Cabe señalar, que no se mencionan las operaciones internacionales beneficiadas por reducción en los derechos de importación.

No obstante, las operaciones aduaneras estructuradas sobre la base de jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, deben ser reportadas.

Como se desprende de la descripción de la norma, en el punto f), se encuentran los esquemas o estructuras que específicamente contemple en el microsítio de AFIP. De esta forma interpretamos que los mismos amplían las planificaciones establecidas específicamente. A diferencia de las planificaciones fiscales nacionales que la inclusión en el Microsítio opera con fines restrictivos.

A modo de resumen, podemos decir que, los esquemas a reportar son:

- los específicamente contemplados en el microsítio de AFIP (PFN), y
- los demás que encuadren en la categoría normativa de (PFI)

II.B. Plazos para informar

De acuerdo con lo establecido por el artículo 9 de la Resolución General, las planificaciones fiscales nacionales deberán ser informadas hasta el último día del mes siguiente al de cierre del período fiscal en el que se implementó la planificación fiscal. En el caso de las “internacionales” deberán ser informadas dentro de los diez días de comenzada su implementación. Se considera que una planificación fiscal comienza su implementación desde el momento en que se inicia la primera gestión para poner en marcha la planificación fiscal.

II.C. Período de transición

El artículo 10 de la citada norma, establece un régimen de transición, y efecto retroactivo, toda vez que las planificaciones fiscales a reportar que hayan sido implementadas desde el 01/01/2019 hasta la fecha de su publicación (20/10/2020) o que hubiesen sido implementadas con anterioridad a la primera fecha antes indicada y subsistan al 20/10/2020, deberán ser informadas hasta el 29/01/2021.

Tal obligación de carácter retroactivo, resulta sumamente objetable desde el punto de vista de las garantías constitucionales.

II.D. Información requerida sobre una planificación fiscal

Según establece el artículo 11 de la resolución bajo análisis, el sujeto obligado a informar deberá suministrar información exhaustiva en lenguaje claro y preciso a efectos de describir en forma acabada la planificación fiscal en cuestión y la manera en que resulta una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de alguna de las partes comprendidas en dicha planificación o de un tercero.

Se entiende que el deber de informar en cuestión habrá sido cumplido cuando se suministre una descripción completa de los hechos relevantes, de los detalles relativos a las partes involucradas y de cada elemento o transacción relevante de la planificación fiscal.

La obligación de información comprenderá asimismo un análisis pormenorizado de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, incluso de la normativa extranjera.

II.E. Sanciones por incumplimiento

De acuerdo con lo establecido en los artículos 13, 14 y 15, el cumplimiento de la obligación de información establecida en la Resolución General será requisito para la tramitación de solicitudes que efectúen los sujetos obligados por el presente Régimen de Información, referidas a la incorporación y/o permanencia en los distintos registros implementados por este Organismo, a la obtención de certificados de crédito fiscal y/o de constancias de situación impositiva o previsional, entre otras solicitudes.

Adicionalmente, ante el incumplimiento al presente régimen, los sujetos obligados podrán ser pasibles del encuadramiento en una categoría creciente de riesgo de ser fiscalizado, según lo previsto en la Resolución General Nº 3.985 -Sistema de Percepción de Riesgo (SIPER)-.

El incumplimiento de las obligaciones contempladas en la presente resolución general

dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley 11.683, sin perjuicio de la promoción de las actuaciones pertinentes ante las autoridades administrativas o judiciales competentes, de corresponder. Asimismo, la falta de cumplimiento es considerada como agravante en los términos de la Ley 11.683.

Se aprecia que el incumplimiento del régimen de información genera, además de las consecuencias naturales de este tipo de incumplimientos (por ejemplo: sanciones de multas, encuadramiento en una categoría superior de riesgo en el SIPER, la tipificación de la omisión de informar como agravante), la aplicación de sanciones "impropias". No obstante, subsanada la omisión por el responsable, puede evitar (rechazos) o recomponer la situación regular.

II.F. Disposiciones varias

Según establece el artículo 16, el cumplimiento del deber de información establecido en el presente régimen no dará lugar a una aceptación o rechazo expreso o implícito por parte de la AFIP, respecto de la validez de los "esquemas reportados" utilizados ni del tratamiento tributario que les corresponde.

Por su parte, el artículo 17 dispone que los datos relativos a una planificación fiscal recabados por aplicación del presente régimen podrán ser objeto de intercambio de información con las jurisdicciones con las cuales el país tenga vigentes instrumentos para el intercambio de información.

II.G. Aplicación a las operaciones aduaneras

De acuerdo con lo expuesto en el punto II.A, considerando que el RIPFT aplica en los casos que exista cualquier acción que implique una ventaja o beneficio fiscal que se desarrolle en nuestro país –respecto de cualquier tributo nacional-, y en la que se encuentre involucrada una o más jurisdicciones del exterior –pudiendo calificarse como planificación nacional o internacional, según sea el caso-, nos lleva al

interrogante sobre las consecuencias sobre ciertas operaciones aduaneras previstas en el propio Código Aduanero y normas complementarias.

En esta línea, y ante la falta de precisión del concepto "asesor fiscal", nos conducimos a incorporar a los despachantes de aduanas al elenco de asesores, ya que el asesoramiento tributario aduanero es llevado a cabo en forma relevante por los Contadores Públicos, junto con Abogados y Despachantes. Va de suyo, que la complejidad y especificidad de, por ejemplo, la técnica clasificatoria de las mercaderías, es una tarea central en materia de aplicación arancelaria, y que es desarrollada por el auxiliar del servicio aduanero.

No se nos escapa que, si bien los esquemas reportables van a ser los previstos en el micrositio web del organismo recaudador, la dinámica que puede surgir en la inclusión o exclusión de esquemas nos hace estar sumamente alertas a esta situación.

Son tan amplias las cuestiones tributarias que se encuentran incluidas en el Código Aduanero, que podríamos realizar una clasificación de las ventajas o beneficios que podrían existir, dependiendo del elemento relevante para la obtención de las mismas.

Es decir, las estrategias podrían incluir, entre otras, las siguientes situaciones:

- a) Diseño de estructuras donde prevalece el elemento objetivo (mercadería)
- b) Diseño de estructura donde prevalece el elemento subjetivo (operador económico)
- c) Diseño de estructura donde se utilizan beneficios promocionales previstos en el Código Aduanero

En el propio Código Aduanero, los Acuerdos de Integración y las respectivas normas reglamentarias y complementarias, se encuentran previstas de disposiciones que otorgan ventajas y beneficios fiscales; de manera que habrá que analizar cada una de ellas y reportar, en caso de corresponder. Esto

así, considerando que la norma no define claramente qué tipo de ventaja o beneficio, comprende y/o excluye.

De acuerdo con la clasificación realizada precedentemente, los esquemas o acciones a informar, podrían incluir los siguientes:

a) *Beneficios fiscales en la importación de determinada mercadería. Certificado de origen preferencial:*

En el marco de los acuerdos de integración celebrados por nuestro país (Mercosur, Aladi, etc.), se estructuran operaciones comerciales internacionales de manera que evitar o disminuir la aplicación de derechos de importación. Esta situación puede producir la disminución de la cuantía en la valoración en los tributos locales que produce el “hecho imponible”, importación definitiva.

b) *Beneficios fiscales con motivo de la deducción del “precio pagado o por pagar” de los ajustes previsto en el “Acuerdo para la aplicación del Artículo VII del GATT” (Art 8).*

En el marco de las operaciones comerciales internacionales, intervienen diferentes sujetos con actividades y riesgos determinados, su aporte de valor a la cadena de comercialización puede generar beneficios en el territorio aduanero de la importación, como sucede con los “agentes de compra”, situados en el exterior.

Se advierte que éste es uno de los ejemplos de los variados que pueden existir en la cadena de valor internacional.

c) *Régimen de importación temporal para transformación:*

Como mecanismo de incentivo a las exportaciones de bienes del país, se utiliza este régimen previsto en el código de fondo. Tal régimen implica que los tributos aplicados a la importación o con motivo de ella no se ingresen al momento de la importación, sino que se garanticen.

Claramente éste es un esquema que podría ser reportable, toda vez que la ventaja o beneficio

no sólo se produce por el hecho de no ingresarse los derechos, impuestos y percepciones de impuestos al momento de la importación, sino que muchas veces se implementan para evitar la compra local de insumos y materias primas con motivo de la cantidad de sistemas de percepción de tributos a nivel nacional y locales, que hacen inviable los negocios. Lamentablemente, este mecanismo se utiliza no sólo por lo ventajoso en la promoción de las exportaciones, sino para tratar de que el negocio sea mínimamente rentable, considerando la actual presión impositiva de los impuestos al consumo y sus regímenes de recaudación, a nivel nacional y provincial.

Sin perjuicio de la consideración o no de las estrategias mencionadas (especialmente a y b), en el régimen de PFI –aún sin haber sido incluidas en el micrositio-, existen aspectos especiales respecto a los temas de “valoración -b)-, que, dependiendo de las observaciones por parte de la Aduana del valor declarado en menos, tanto en exportaciones como importaciones, pueden generarse beneficios o ventajas a otros fines (de fiscalidad interna, régimen cambiario, normas sobre prevención de lavado de dinero). Esta situación agrega indudablemente mayores riesgos e incertidumbre a la cuestión.

Es decir, existen situaciones en que, si bien no obtendría un beneficio en materia de “tributos exteriores” –en el caso, derecho de importación-, podría tener una ventaja desde el punto de vista cambiario y en el cálculo del impuesto a las ganancias. Esto, sin perjuicio de las observaciones que podrían realizar los distintos organismos involucrados, según nos enseña el Dr. Enrique C. Barreria, en su presentación sobre “Fragmentación del Derecho Internacional y su incidencia en la Valoración de las Mercaderías”⁷.

⁷ Presentación realizada en las VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, 2015, Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Dicha presentación dio lugar a su trabajo: “Valoración de mercaderías en transacciones internacionales: apreciaciones divergentes entre organismos del mismo país”, publicado en la Revista de Estudios

Como ejemplo, se expresaba la existencia de egreso de fondos por importaciones, por importe mayor del que la autoridad estima que correspondería. En tal escenario podría suceder, lo siguiente:

- **Aduana:** permite cobrar más derechos de importación, de manera que se encontrará satisfecha.
- **Autoridad cambiaria:** podrá sospechar egreso de fondos que no debieran haber egresado. Posible “sobrefacturación”: eventual infracción al régimen penal cambiario.
- **Autoridad impositiva:** sospecha de sobrefacturación: disminuye margen de ganancia. Investigación sobre posible ajuste en el impuesto a las ganancias (precios de transferencia).
- **Órgano de investigación financiera:** sospecha giros indebidos para lavar activos ilícitamente obtenidos: fondos en el exterior serían disfraz de pago por exportaciones.

Esta disparidad de ópticas que se revela en el modo de enfocar la operación por cada organismo tienen su causa en los distintos objetivos que persiguen cada uno de ellos. Estos organismos responden a intereses diferentes dentro de un mismo Estado y, por lo tanto, poseen valoraciones distintas en relación con los mismos hechos, ya que buscan la protección de bienes jurídicos que difieren entre sí.

Este fenómeno denominado “fragmentación del derecho internacional”, puede tener una incidencia concreta o, eventualmente, demostrarse la razonabilidad de los valores declarados y, de esta forma, obtener desventajas o perjuicios en algún aspecto

Aduaneros, órgano del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, N°22, junio de 2015.

(tributos exteriores), y ventajas o beneficios en otro/s aspecto/s, como en el caso descripto (en materia cambiaria y fiscalidad interna).

Es decir, en las operaciones de comercio exterior –especialmente en las importaciones-, pueden existir impactos impositivos contrapuestos entre la aplicación de los derechos aduaneros (y los impuestos con motivo de la importación), y la determinación de los impuestos interiores (impuesto a las ganancias), que puede implicar la existencia de “beneficio” o “ventaja” en alguno de ambos aspectos, pero la aplicación de las regulaciones en materia cambiaria puede generar beneficios o ventajas adicionales, dependiendo de los precios de las mercaderías importadas. Como vemos, tomando tres regímenes legales aplicables a una operación de comercio exterior, en su interacción, puede generar beneficios en algunos y perjuicios o desventajas, en otros.

Nada de esto está previsto en el régimen de información, de manera que, al existir una visión multifocal del asunto, no queda claro cuándo y cómo debe presentarse el régimen.

Como se puede observar, la aplicación del régimen de información de que se trata no hace más que generar un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica inadmisibles.

En efecto, la falta de certeza en la clase de información a revelar conduce, indudablemente, al padecimiento de un grave perjuicio, por las consecuencias previstas para quienes omitan cumplir con el aludido régimen de información.

Esta situación deja en evidencia que la norma implementada no fue suficientemente analizada en cuanto a su aplicación y alcance. Ello genera consecuencias indeseables tanto para los contribuyentes como para los asesores.

G.1. Aspectos subjetivos

Respecto de la implementación de este tipo de esquemas, intervienen activamente los despachantes de aduanas, y en el asesoramiento los Abogados y Contadores Públicos. En tal caso, ¿es posible que, en caso de convertirse en esquema reportable deban

reportar todos como asesores fiscales?; realmente sería un despropósito.

En este orden de ideas, es dable realizar algunas consideraciones en torno a la actuación de los auxiliares del servicio aduanero (despachante de aduana), a partir de las disposiciones del Código Aduanero en cuanto al rol de representante del exportador/importador⁸.

Esta cuestión cobra gran relevancia ante las obligaciones que, como terceros, poseen los profesionales, en el aporte de información relevante desde el punto de vista impositivo. La gravedad es el establecimiento de los llamados “*deberes de colaboración*” sin basamento legal.

En Sentencia de la Audiencia Nacional de España del 14 de diciembre de 1993 (RJ 1500/1993), se ha expresado que: “...*la obligación de proporcionar a la Administración*

⁸ ARTÍCULO 38. – 1. Los despachantes de aduana deberán acreditar ante el servicio aduanero la representación que invocaren por cualquiera de las formas siguientes:

- a) poder general para gestionar despachos, en cuyo caso el despachante podrá solicitar del servicio aduanero el registro del instrumento pertinente;
- b) poder especial para gestionar el despacho de la mercadería de que se tratare;
- c) endoso en procuración del conocimiento o de otro documento que autorizare a disponer jurídicamente de la mercadería. Los poderes aludidos en los incisos a) y b) podrán suplirse mediante una autorización otorgada ante el servicio aduanero, en las condiciones que determinare la Administración Nacional de Aduanas.

2. Salvo limitación expresa en el poder respectivo, el despachante queda facultado para efectuar todos los actos conducentes al cumplimiento de su cometido.

ARTÍCULO 39. – Los despachantes de aduana que gestionaren ante las aduanas el despacho y la destinación de mercadería, de la que tuvieren su disponibilidad jurídica, sin acreditar su condición de representantes, en alguna de las formas previstas en el apartado 1 del artículo 38, serán considerados importadores o exportadores, quedando sujetos a los requisitos y obligaciones determinadas para ellos.

tributaria datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, constituye manifestación de los llamados doctrinariamente deberes de colaboración...”

Sin perjuicio de lo mencionado, tales obligaciones de colaboración pueden entrar en colisión con normas internas. El acto reglamentario, al designar a los asesores fiscales (que implementen ventajas o beneficios) como sujetos obligados, produciría especialmente en el caso de los despachantes de aduana, una colisión normativa, con motivo de su actuación como representante del importador/exportador.

Cabe señalar que, el Código Civil y Comercial de la Nación, en su capítulo 8, Título I (Hechos y actos jurídicos) del Libro I (Parte General), trata en sus artículos 358 y subsiguientes la representación.

En tal marco, se define los actos jurídicos entre vivos que, pueden ser llevados a cabo mediante representación. El artículo 359 expresa que:

“los actos celebrados por el representante en nombre del representado y en los límites de las facultades conferidas por la ley o por el acto de apoderamiento, producen efecto para el representado”.

En el artículo 372 se establecen las obligaciones y deberes del representante, entre las que se encuentran, de fidelidad, lealtad y reserva.

De manera que, si alguien actúa como representante de otro sin serlo, o en exceso de las facultades conferidas por el representado, es responsable del daño que la otra parte sufra por haber confiado, sin culpa suya, en la validez del acto...”

El principio de reserva es prioritario en la relación entre representante y representado.

De esta forma, la obligación “autónoma” del art. 7° respecto de los asesores fiscales –fundamentalmente en el caso de los despachantes de aduana–, entra en franca colisión con normas del Código Civil y Comercial.

En el caso del asesor fiscal (en los casos de implementaciones realizadas por despachantes

de aduanas), actuando por representación, no puede actuar en forma autónoma, toda vez que entra probable oposición a los intereses del contribuyente.

Siendo así, eventualmente deberá abstenerse de aportar datos que hacen a la esfera de confianza con el exportador/importador, por cuanto estaría incumpliendo normas de grado superior emanadas del Código Civil y Comercial de la Nación.

II.H. Breves consideraciones respecto a la legalidad de la Resolución General

H.1. Afectación del principio de legalidad

El proceso de internacionalización del Derecho Tributario produce cambios en lo que eran las tradicionales fuentes que lo conforman con motivo de la injerencia de los organismos internacionales. Tales organismos definen categorías tributarias y/o medidas antielusivas, así como criterios de interpretación que a la postre se terminan incorporando a las normas internas de los países. La doctrina anglosajona denomina a este fenómeno como *soft law*⁹.

Sin embargo, consideramos que el *soft law* no puede oponerse al bloque constitucional –garantías del derecho interno– del estado receptor, cuando lo que sólo permite la construcción de pautas interpretativas y

⁹ Al respecto el profesor italiano Pasquale Pistone afirma que: “*el Derecho suave -conforme su traducción al español- constituye fuente de normas sociales o sea de normas que no constituyen obligaciones jurídicas, ni tienen efectos de vinculación para sus destinatarios. Desde esa perspectiva es común en la doctrina anglosajona contraponer el Derecho suave al hard law, que incluye las normas jurídicas, así como toda fuente del Derecho, sin arreglo de que se vincule a sus destinatarios. Esta definición nos permite excluir que el Derecho suave pueda ser considerado Derecho en sentido estricto, dado que la observancia de sus preceptos es el resultado de una voluntaria adecuación de sus asignatarios y no corresponde a una verdadera opinio iuris ac necessitatis, como sería el caso de la costumbre como fuente del Derecho internacional.*”

conceptos comunes en el derecho de los convenios internacionales de doble imposición.

Es decir, el *soft law* son directrices que podrán tener influencia en los derechos internos pero que no son obligatorias. En nuestro país dada la vigencia del principio de reserva de ley, que rige en forma estricta, tales directrices deben incorporarse por ley.

En el caso puntual de la Resolución en análisis, como se menciona en el punto I (Introducción), si bien no menciona la Directiva 12 BEPS se interpreta que es una fuente inspiradora –toda vez que cita otros regímenes que basados en dicha Directiva–, ha puesto en jaque la estricta reserva de ley vigente en nuestra Constitución Nacional, así como otros estándares mínimos de garantías a favor del contribuyente.

El organismo fiscal no debería soslayar el principio de reserva de ley, que rige en materia tributaria y más aún respecto de la imposición de cargas públicas y de la creación de sujetos obligados ajenos al contribuyente. La creación de la figura del “asesor fiscal” sin basamento legal quiebra el principio de legalidad, toda vez que, en el sistema de división de poderes propio de la república, tal facultad corresponde al Poder Legislativo.

Debemos una y otra vez puntualizar que, en materia tributaria y del establecimiento de cargas públicas, rige el principio de legalidad o de reserva de ley en forma absoluta [arts. 4, 17, 19, 52, 75, inc. 1), y 2, 76 y 99, inc. 3), de la CN]. En tal sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación lo ha plasmado en numerosos fallos¹⁰. A modo de ejemplo, podemos citar “Camaronera Patagónica SA” (15/4/2014)¹¹, y “Swiss Medical S.A. c/EN -SSS” (18/2/2020)¹².

Sin embargo, la AFIP ha hecho caso omiso al “principio de legalidad” estableciendo “cargas públicas” sin ley. Incumpliendo el art. 17 de la Constitución Nacional que lo prohíbe expresamente.

¹⁰Fallos: 180: 285; 318:1154; 319:3400, 321:270; 321:1966, entre otros.

¹¹Fallos: 337:388.

¹²Fallos: 343:86.

H.2. Consideraciones particulares de la Resolución

Coincido plenamente con la Dra. Gabriela Tozzini, al señalar que:

“... el dictado de la RG de AFIP luce irrazonable por el momento actual de recepción económica al imponerles a los contribuyentes otra carga más con el costo que ello implica y sin reparación alguna. En efecto, delega funciones que debe llevar adelante el organismo fiscal y se las transfiere a los particulares. Resulta irrazonable por otra parte tomar modelos del mundo en cuestiones que afectan a los contribuyentes y no copiar de tales países mejores sistemas tributarios. Por ejemplo, derogar los impuestos al patrimonio que ya casi no están vigentes en el mundo, corregir las arbitrariedades que provoca la prohibición de ajustar plenamente por inflación en épocas de inflación como la presente, lo que conduce a que los contribuyentes tributen por rentas ficticias o nominales, que en vez de este tipo de normas el Estado decida de una vez por todas propender al dictado de la ley de coparticipación (incluso ordenada por la CSJN en “Santa Fe c/Estado Nacional” 2015) que ha incumplido conforme lo ordenado por el art. 75, inc. 2) de la CN y Cláusula Transitoria Sexta para aliviar la asfixia fiscal que sufren los contribuyentes de parte de la sumatoria de impuestos nacionales, provinciales y municipales, entre muchas otras cuestiones”¹³.

En su naturaleza jurídica la RG 4838 es un acto administrativo de alcance general regulado en la ley 19549 de procedimientos administrativos. Como tal, para ser válido, debe cumplir con los elementos esenciales del acto (art. 7 y 14 de dicho cuerpo legal). Según los considerandos, dicha norma se sustenta en el art. 35 de la ley

¹³ Tozzini, Gabriela, “La RG (AFIP) 4838: ¿toma como fuente el “Soft Law”? Comentarios del régimen de información de planificaciones fiscales tributarias”, *Doctrina Tributaria*, ERREPAR, diciembre 2020, p. 4.

11683¹⁴. Tal como surge de la cita de la norma

¹⁴ ARTÍCULO 35 — La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACIÓN FEDERAL podrá: **a)** Citar al firmante de la declaración jurada, al presunto contribuyente o responsable, o a cualquier tercero que a juicio de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS tenga conocimiento de las negociaciones u operaciones de aquéllos, para contestar o informar verbalmente o por escrito, según ésta estime conveniente, y dentro de un plazo que se fijará prudencialmente en atención al lugar del domicilio del citado, todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y, en general, sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas. **b)** Exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado. **c)** Inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas. La inspección a que se alude podrá efectuarse aún concomitantemente con la realización y ejecución de los actos u operaciones que interesen a la fiscalización. Cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el inciso a) o cuando se examinen libros, papeles, etcétera, se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad (párrafo sustituido por el art. 187 de la Ley N° 27430, B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el

Boletín Oficial, y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia). **d)** Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento. Dicho auxilio deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal. **e)** Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación. [...] **h)** La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el

la ley 11.683, claramente la AFIP se está extralimitando en sus facultades.

Este tipo de resolución general reglamentaria tiene una regulación especial en el decreto 618/1997, art. 7.

Naveira de Casanova¹⁵, al referirse a este tipo de resoluciones que dicta la AFIP, señala que: “se dictan con fundamento en normas reglamentarias o que no han emanado del Congreso (v.gr. art. 7 del decreto 618/1997, que fue dictado como DNU)”. Siendo así, es dable señalar que, estas cargas públicas padecen de un vicio de origen y por cierto cuestionables desde el punto de vista constitucional.

Los regímenes de información son “cargas públicas”, de manera que deben ser establecidas por ley, conforme lo establecido en el artículo 17 de la Constitución Nacional, caso contrario son nulas (ver en la causa de Corte “Compañía Mega SRL” (fallos 342.1170), del 11 de julio de 2019.

Resultan tan abundantes que implican una transferencia de las funciones de los organismos fiscales en cabeza de los contribuyentes, sin reparación alguna.

Adicionalmente, se establecen regímenes de recaudación mediante los sistemas de percepción y retención que también implican una carga hacia los contribuyentes.

Como señala Tozzini¹⁶, citando un comentario de Naveira de Casanova: “A la suma de estos dos pilares se la considera como ‘presión fiscal indirecta’ ... el costo del cumplimiento de todo este cúmulo de deberes formales y de obligaciones conexas que establece el Estado ... De esta manera se cierra el círculo de la moderna construcción de un régimen fiscal con

artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549 (inciso incorporado por art. 189 de la Ley N° 27430, B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia).

¹⁵ Naveira de Casanova, Gustavo J., *Derecho Tributario*, Editorial Estudio, 2013, p. 123.

¹⁶ Tozzini, Gabriela, Op. cit.

apoyatura en la consolidación de una pléyade de cargas públicas, cuyo incumplimiento es fuertemente castigado”.

Agrega que, se encuadra como RG reglamentaria y no hay ley a reglamentar. Y por otra parte, los deberes de información regulados en la Ley 11683 como es el caso del artículo 107 no son genéricos o en abstracto sino a pedido de jueces administrativos. En cambio, esta resolución lo exige en forma regular y genérica.

Como fuera mencionado precedentemente, la resolución general establece como “sujeto obligado” al “asesor fiscal”, afectando claramente el ejercicio profesional y la actividad lícita, tal como lo establece el artículo 14 de la CN, y el derecho a la confidencialidad requerida para tal ejercicio. Se pretende asimilar la actuación del “asesor” con la de un agente promotor o comercializador de estructuras normalizadas

Existen antecedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre la violación al derecho a la intimidad que resulta aplicables al caso¹⁷.

La Corte sostuvo que: *“... integran la esfera de intimidad personal y se encuentran alcanzadas por las previsiones de los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional. El derecho a la intimidad y la garantía consecuente contra su lesión actúa contra toda "injerencia" o "intromisión" "arbitraria" o "abusiva" en la "vida privada" de los afectados [conf. art. 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos y art. 11, inc. 2), de la Convención Americana sobre Derechos Humanos Tratados, ambos, con jerarquía constitucional en los términos del art. 75, inc. 22), de la Constitución Nacional y art. 1071 bis del Código Civil]”.*

El Tribunal sostiene que sólo la ley puede justificar la intromisión en la vida privada de una persona, siempre que medie un interés superior en resguardo de la libertad de los otros, la

defensa de la sociedad, las buenas costumbres o la persecución del crimen (Fallos: 306:1892; 316:703, entre otros). Agrega que, a su vez, fines y medios deberán sopesarse con arreglo a la interferencia que pudiesen producir en otros intereses concurrentes.

Consideramos que el citado decisorio resulta aplicable al caso bajo análisis, siendo aún más grave considerando que la imposición de informar se establece mediante una resolución del organismo fiscal, y no a través de una ley del Congreso.

En este orden de ideas consideramos que la RG 4838 es nula de nulidad absoluta e insanable por regular una carga pública en una norma de inferior jerarquía sin que exista delegación legal a tales fines, violando el principio de legalidad (artículos 4, 17, 19, 75, y 99, inc. 3), de la Constitución Nacional y artículo 14 de la Ley de Procedimientos Administrativos), y la división de poderes (art. 1 CN).

En este escenario, el Fisco debería revocarla de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 de la Ley de Procedimientos Administrativos (Ley 19549).

III. Conclusiones

El presente régimen de información incorpora un nuevo régimen informativo a partir de las recomendaciones de la Acción N°12 de BEPS, aunque sin mencionar el proyecto en los considerandos, incluyen países que incorporaron esta medida a partir de dichas Directivas; incluidas DOTAS (*Disclosure of tax avoidance schemes*), que prevé en su alcance los impuestos indirectos.

Como se ha observado a lo largo del escrito, hay un sinnúmero de cuestiones criticables al presente régimen a punto tal que entendemos que merecería su derogación. Uno de los aspectos más relevantes es que existe una superposición de información que ya posee el

¹⁷ Fallo que declara la inconstitucionalidad de la “ley espía”, “Halabi, Ernesto”, 24 de febrero de 2009. Fallos: 319.111.

Fisco por otros regímenes¹⁸. Por otra parte, la falta de precisión en los esquemas a relevar expone a los sujetos intervinientes en una posición de inestabilidad jurídica de dimensiones invalorable.

A diferencia de la mayoría de los regímenes dispuestos por los países que implementaron mecanismos de revelación de esquemas reportables (en función de la Acción N°12 de BEPS o con anterioridad), además de haberse establecido a través de una ley, no se contemplan las señales distintivas generales que resultan más contundentes para el cumplimiento del propósito inherentes a tales medidas.

Por otra parte, se omite la mención a los promotores de los “esquemas”, que son los sujetos a que se debería apuntar, especialmente en el caso de productos fiscales normalizados. Dichos “esquemas” son los que poseen mayor capacidad de daño a la consistencia del sistema tributario, acentuándose cuando tales esquemas pasan a implementarse en forma masiva.

A la inestabilidad e inseguridad jurídica generada por la propia estructura de la norma, se agrega la falta de previsión sobre las consecuencias que puede implicar la existencia de “...ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio...”, cuando estamos en presencia de operaciones de importación y exportación de bienes y/o servicios, considerando los distintos cuerpos normativos (fiscales, aduaneros, cambiarios, lavado de dinero).

Como nos enseña el Dr. Soler¹⁹, “...la AFIP, como órgano inserto dentro del ámbito de actuación del Poder Ejecutivo, debe circunscribir su función a una actuación administrativa conducente a que las leyes tributarias se cumplan, fiscalizando e investigando con el propósito de conocer la verdad de los hechos y tal función discrecional no puede rebasar los

límites de la racionalidad, estando subordinada a los principios que prohíben la arbitrariedad.

Está vedado, pues, el abuso de derecho en el ejercicio de esas funciones quedando, por ello, las conductas anómalas de la Administración neutralizadas por la protección que ofrecen las garantías constitucionales que operan a favor de los particulares.

La coacción que la AFIP está facultada a desplegar sobre los particulares está expresamente reglamentada en la ley 11683, y esta ley, juntamente con el Código Procesal Penal, fija sus límites, permitiendo el empleo de los medios con los cuales es posible alcanzar el objetivo de descubrir la verdad, pero, al mismo tiempo, limita las medidas coercitivas para que las garantías constitucionales que amparan valores inherentes a la persona humana, no resulten desproporcionadamente lesionadas.

El bien común no es otra cosa que la conciliación del interés individual con la solidaridad. La democracia es en lo formal el ideal que debe regular las esferas de conflicto, a saber: libertad e igualdad, individualismo, fraternidad. La afirmación de un poder con el único fin de proclamar el progreso y el interés común, como fundamento de la eliminación de otro poder, impacta sobre la sociedad, disgregándola, transformando y desnaturalizando la esencia misma de la democracia”.

El prestigioso autor, nos sigue ilustrando en la segunda parte de su artículo citando jurisprudencia que describe en forma impecable la génesis de la resolución administrativa bajo análisis, en el sentido que,²⁰ “manipular los instrumentos jurídicos con desprecio de la legalidad, porque las cuentas no cierran, empeora la situación fiscal, por las sanciones contra el Fisco que a la larga dichos manipuleos conllevan (sanciones de nulidad, imposición de costas, etc.). Es que en un estado democrático

¹⁸ Podemos citar a modo de ejemplo la RG (AFIP) 4697/2020. BO: 15/4/2020

¹⁹ Régimen de Información de Planificaciones Fiscales (Resolución General AFIP 4838) – Segunda Parte, Doctrina Tributaria ERREPAR, Diciembre 2020.

²⁰ JFed. 1a. Inst. Civ., Com. y Cont. Adm. N° 1 de San Martín, “Fisco Nacional (DGI) c/ Ola s/ ejecución fiscal” - 30/9/1996 - Imp. - T. LV-A -pág. 49. Fallo citado en página 7 de la Primera Parte del artículo citado precedentemente. DTE, octubre de 2020.

de derecho no solo los gobernados, sino también los gobernantes, están sometidos al imperio del derecho. De allí la necesidad de no despreciar o ignorar las cuestiones legales. No olvidar que la economía, pública y privada, el mercado, la gestión administrativa están gobernados por el derecho. Y que el cielo no puede taparse con un harnero, ni siquiera importado. Porque al final, lo barato sale caro”.

Por último, advertimos que el régimen bajo análisis no “prejuza” sobre la calidad de la planificación (no sólo se deberían reportar las planificaciones “agresivas”), sino que deben reportarse todas las planificaciones contempladas en el “micrositio” con más las “especiales” incluidas en la norma; de manera que estamos en presencia del riesgo de “sobreinformación” (overdisclosure), entorpeciendo la labor del Fisco.

Considerando que este régimen debería establecerse por ley, debería someterse a discusión parlamentaria el alcance del mismo, y eventualmente debería acotarse a determinados casos muy puntuales, y en la medida que superen determinados umbrales de recaudación.

En este orden de ideas, deberían quedar claramente fuera del régimen las implementaciones de planificaciones de beneficios que surgen de las leyes impositivas y del Código Aduanero, toda vez que las autoridades de contralor poseen excesiva información de los diferentes organismos intervinientes.

Recordamos que, en referencia al derecho del contribuyente a realizar “planificación fiscal”, ha sido convalidado por la CSJN, en los precedentes “Chocolates Águila”²¹ y “Autolatina”²², entre otros antecedentes.

Por su parte, es dable recordar que la propia AFIP había definido de forma más precisa y razonable el concepto de planificación fiscal, como sigue²³:

“...La Planificación fiscal es una herramienta valiosa que le permite a los contribuyentes, a través del asesoramiento de profesionales especializados, proyectar su inversión en tiempo y espacio de modo tal de minimizar la carga fiscal dentro del marco legal.

Su objetivo consiste en la elección de la mejor de las alternativas posibles a efectos de reducir la carga tributaria al mínimo legal. La tarea es desarrollada por profesionales expertos en impuestos, aunque no necesariamente relacionados con las ciencias económicas sino también con el derecho –que últimamente han ganado mercado en la materia tributaria-, que pueden ser convocados para mejorar los rendimientos de emprendimientos en marcha o en momentos claves para las empresas como pueden ser, por ejemplo, en las evaluaciones de nuevos proyectos de inversión o ante cambios o modificaciones legislativas o jurisprudenciales que puedan afectar los beneficios de las empresas...”

Por último, en aras de la seguridad jurídica de los sujetos obligados, los esquemas reportables deben precisar acabadamente los “beneficios” y “ventajas” que el Fisco le interesa relevar especialmente en las operaciones de comercio exterior atendiendo al carácter multifocal de las mismas considerando la aplicación de los distintos regímenes impositivos (impuestos de “frontera” e interiores), así como el estricto régimen cambiario aplicable.

²¹ Fallo: 308:215.

²² Fallo: 319:3208.

²³ García, Mirta, *Planificación Fiscal*, Separata Temática del Instituto AFIP N° 15. Año 2, de 2011.

PANEL II: SERVICIOS DIGITALES

LAS MERCANCÍAS Y SU TRATAMIENTO ADUANERO EN LA ERA DIGITAL

Ricardo Pretelt Bru

Introducción

La economía digital trae consigo grandes desafíos tributarios en materia de impuestos directos e indirectos, abriéndose así a toda una reingeniería tributaria en cuanto a la localización y clasificación de la renta, pero también en materia aduanera a partir de la masificación del comercio electrónico y la diversificación de formas de producción.

De igual manera, la economía digital conlleva grandes retos en materia de valoración aduanera de las mercaderías, la calificación de origen y la clasificación arancelaria. El desafío consiste en ajustar estos conceptos a esta nueva realidad de los negocios digitales.

Razón por la cual, en la ponencia se aborda la temática desde una visión realista en cuanto a los retos y desafíos planteados para el tratamiento aduanero de las mercaderías en la era digital.

El estudio y exposición del tema que a continuación se presenta toma en cuenta el derecho comparado, a partir de las experiencias del caso colombiano y el análisis de la normatividad aduanera y cambiaria de la República de Argentina.

No sin antes agradecer a la doctora Catalina García Vizcaino por su especial invitación a participar en estas VII Jornada de Derecho Aduanero, Homenaje a la Universidad de Buenos Aires en el Bicentenario de su fundación.

I. Las mercancías dentro de los elementos del derecho aduanero.

La obligación tributaria aduanera, que viene a ser el vínculo entre la administración aduanera y cualquier persona directa o indirectamente relacionada con cualquier régimen, modalidad u

operación aduanera, es ante todo una relación jurídica, regulada por el derecho aduanero. Su definición no siempre ha sido fácil, no obstante, es claro encontrar ante la existencia de unos fines aduaneros su correlación como relación jurídica aduanera.

De igual forma, un debido aduanero o deuda aduanera no siempre está supeditada a la existencia de un tributo aduanero, en la medida en que cada vez pareciera desmarcarse más con el paso del tiempo de su contenido exclusivamente tributario, tal es el caso de las medidas sanitarias, las de protección al medio ambiente o a la propiedad intelectual, que actualmente hacen parte de este control aduanero.

Aparte de ello, el derecho aduanero, como señala Rohde, se tiene como el *“conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre los particulares y el Estado que intervienen en dicha actividad.”*¹ Sobre el particular, debemos señalar que independientemente de la discusión sobre si este se concibe dentro de una disciplina unitaria o como parte del derecho tributario, en lo que sí existe consenso es sobre su ámbito de aplicación.

En cuanto al ámbito de aplicación de las disposiciones aduaneras, la regulación aduanera colombiana se refiere a que esta se aplica en la totalidad del territorio aduanero nacional y regula las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración aduanera y quienes intervienen en el ingreso, permanencia, traslado y salida de las mercancías, hacia y desde el territorio aduanero nacional, con sujeción a la Constitución y la ley actividad.²

¹ ROHDE PONCE, A., *Derecho Aduanero Mexicano*. t. Editorial Tirant Lo Blanch, 2002, pág. 55.

² Decreto 1165 de 2019; Artículo 1º. Legis, Xperta.

El Código Aduanero argentino con acierto y con un mayor desarrollo normativo en el capítulo primero se reseña al ámbito espacial, tomando en referencia que sus disposiciones rigen en todo el ámbito terrestre, acuático y aéreo sometido a la soberanía de la nación argentina, así como también en los enclaves constituidos a su favor.

En razón a los antecedentes, se reconoce la existencia de unos elementos básicos o presupuestos del derecho aduanero, a lo que el profesor Basaldúa (1992) señala que “Adviértase que el tráfico internacional implica la existencia de distintos ámbitos espaciales (“territorios” en sentido jurídico) y de objetos (“mercaderías”) que se desplazan a través de ellos, cruzando sus fronteras y configurando con su introducción y salida lo que denominamos “importación” y “exportación.”³

A nuestro parecer, como elementos del derecho aduanero, tendríamos, primeramente, la existencia de un territorio aduanero, seguido de unos operadores del comercio exterior o sujetos del derecho aduanero y necesariamente la existencia del concepto de mercancías.

La existencia de un territorio aduanero que puede diferir o no del concepto de territorio nacional y que es posible comprender al territorio de más de un estado, como es el caso del TAU concebido en el Código Aduanero de la Unión Europea. El territorio aduanero sirve de presupuesto a la realización del denominado hecho aduanero, es decir, la introducción o extracción de las mercancías.

Para que tenga lugar el tráfico de mercancías se requiere de un territorio aduanero del cual ingresen o salgan dichas mercaderías. Pues bien, en ese discurrir, claramente se tiene que, como consecuencia de estos ingresos y salidas de mercancías de un territorio aduanero, y elemento fáctico, es que nacen obligaciones aduaneras entre el Estado y los particulares.

Señala el profesor German Pardo (2009), que “el territorio aduanero representa el ámbito

³ BASALDÚA, R. X., *Introducción al derecho aduanero*, Abeledo-Perrot, 1992, Pág. 145.

geográfico o espacial de la aplicación de Derecho Aduanero para todos los fines jurídicos de la aduana, como institución; entre ellos los tributarios, puesto que su traspaso puede ocasionar derechos aduaneros y demás impuestos que gravan las importaciones.”⁴

En el escenario actual del comercio internacional, en el que, en virtud del fenómeno de la triangulación de mercancías de terceros países, es posible efectuar compras de mercaderías en un país distinto del comprador, es decir, en el exterior y a su vez embarcarlas a un tercer país. Tales eventos y cualquier otro, como el ingreso de mercancías a las zonas y depósitos francos, que no conlleven un ingreso o extracción de mercancías al territorio aduanero del país del importador, no configurarían el nacimiento de la obligación sustancial aduanera en la citada jurisdicción aduanera.

Resulta importante para nuestro estudio precisar que lo referido a las zonas y depósitos francos tiene que ver con la no materialización del hecho imponible relacionado con el pago de los derechos de aduanas, ya que efectivamente si se reconoce la existencia de ciertas obligaciones y formalidades aduaneras, pero no las que hacen nacer la obligación de pago del tributo aduanero. La doctrina española ha llamado a estos eventos supuestos de no sujeción. Tal como lo señalaba Pelechá (2009) “Ello es frecuente en las leyes españolas, al describir determinadas circunstancias de hecho que, aun siendo muy parecidas a las que configuran el hecho imponible de un tributo, no encajan en el supuesto fáctico en que éste consiste”⁵

Por otro lado, tenemos dentro de estos elementos básicos de la operativa aduanera, lo que hemos considerado otro presupuesto básico: los operadores del comercio exterior o sujetos del derecho aduanero.

⁴ PARDO, C. G., *Tributación Aduanera*, Legis, 2009, Págs. 242-243.

⁵ PELECHÁ, S. F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: El derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, 2009, Pág. 38.

A nuestro parecer, sin los operadores del comercio exterior o sujetos del derecho aduanero no habría operativa aduanera. ¿Cómo imaginar la existencia de unas mercancías que traspasan las fronteras de un territorio, sin la existencia de un transportista que movilice o transporte dichas mercancías?

En este sentido, los sujetos, tanto activo como pasivo, representan el elemento subjetivo del hecho generador. La relación jurídica comprende la obligación y la facultad de exigirla por el sujeto pretensor. Así Barreira (2007) señala que “para que la relación jurídica sea calificada de “tributaria” se puede utilizar un criterio formal que tenga en mira las facultades atribuidas al órgano activo (sujeto pretensor) de la relación jurídica”⁶.

De esta manera, el derecho aduanero se caracteriza por su carácter necesario, como rama del derecho público. Las partes, la administración aduanera, en su condición de acreedor, para exigir el cumplimiento de la obligación aduanera y los operadores de comercio exterior, para demostrar su cumplimiento. Si bien es cierto que estos últimos pueden escoger a su voluntad la realización del presupuesto de hecho contenido en la normatividad, una vez realizado, es forzoso su cumplimiento.

Por último, pero no menos importante, dentro de los elementos básicos o presupuestos el derecho aduanero requiere de la existencia de unas mercaderías. No hay entonces comercio exterior sin mercancías que se desplacen, saliendo de un territorio aduanero e ingresando a otro.

La regulación aduanera colombiana distingue entre los conceptos de carga y mercancía⁷, de la siguiente manera:

“Carga. Conjunto de mercancías que son objeto de una operación de transporte desde un puerto, aeropuerto, terminal terrestre o lugar de

entrega, con destino a otro puerto, aeropuerto, terminal terrestre o lugar de destino, amparadas en un documento de transporte.

Mercancía. Son todos los bienes susceptibles de ser clasificados en la nomenclatura arancelaria y sujetos a control aduanero”.

También con este alcance amplio, el Código Aduanero argentino, en su artículo 10 la define indicando que “A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado”⁸.

Realmente, el término mercaderías tiene en el contexto aduanero una significación muy amplia. Sin embargo, referidos a sus características, estamos ante un bien tangible, que sea susceptible de ser observado, medido, transportado y almacenado.

Sobre el particular, vale la pena mencionar que la regulación aduanera colombiana contempla tanto la importación como la exportación de energía eléctrica y gas, esto en una clara alusión a la naturaleza de estos activos considerados bienes físicos.

De todo lo anterior resulta importante destacar que las mercaderías y la existencia del derecho aduanero siempre se han encontrado estrechamente vinculadas, en la medida que bien sean materias primas, insumos, de origen natural o artificial, sintético, bienes intermedios, productos terminados, maquinaria, equipos y en general todo el universo de mercancías, susceptibles del comercio lícito, su importancia radica en que constituye el objeto del comercio exterior mundial.

De esta manera, el derecho aduanero viene a ser el conjunto de normas que tiene como presupuesto de hecho la introducción o extracción de mercancías de un territorio aduanero, la permanencia o traslado de mercaderías extranjeras o no comunitarias dentro del mismo, siendo relevante, por tanto, el concepto de mercaderías, por sobre los servicios y los derechos de propiedad intelectual.

⁶ BARREIRA, E., “La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera” en *Revista de Estudios Aduaneros*, 2007, Pág. 65.

⁷ Decreto 1165 de 2019; Artículo 3º Definiciones. Legis. Xperta.

⁸ Ley 22.415. Código Aduanero de la República Argentina. Artículo 10, (Artículo modificado por Ley 25.063 Art. 8). (2019), Guía Práctica S.A. Ediciones Iara S.A.

II. El derecho aduanero en la economía digital

Si bien no existe un consenso sobre el origen exacto del derecho aduanero, puesto que diversos tratadistas han intentado un acercamiento al tema, con poco éxito, a través de determinar la raíz del vocablo “aduana”, encontrando su posible origen en las palabras douana o dovana, o douane o doana, en referencia a los derechos de aduana, lo cierto es que el origen y surgimiento del derecho aduanero ha ido de la mano con el desarrollo mismo de la humanidad, desde su forma más incipiente a través del intercambio o trueque de un bien por otro, hasta lo que hoy conocemos a través de plataformas para el comercio electrónico.

Hoy en día la economía digital está muy ligada al término conocido como como la “cuarta revolución industrial”, partiendo de que la digitalización e Industria 4.0 van en la misma dirección.

Luis Joyanes Aguilar, en su obra *Industria 4.0: la cuarta revolución industrial*⁹, analiza el fenómeno de la nueva revolución industrial. A manera de antecedentes, el autor señala cómo la Industria 4.0 ha sido un término acuñado en el año 2011 por el gobierno alemán, para describir la digitalización de sistemas y procesos industriales, y su interconexión mediante el internet de las cosas para conseguir una mayor flexibilidad e individualización de los procesos productivos. Es una visión de la fábrica del futuro o fábrica inteligente. La transformación digital de la industria y las empresas con integración de las nuevas tecnologías disruptivas como el Big Data, la nube y la ciberseguridad, todo ello enmarcado en las ciudades inteligentes (Smart City) está produciendo el advenimiento y despliegue de la 4ª revolución industrial.

Para el autor, la 4ª revolución industrial, continuación de las tres primeras revoluciones industriales (1RI, máquinas de Vapor y

ferrocarril; 2RI, motores de combustión y eléctricos; desarrollo de aeroplanos y automóviles; aparición del teléfono y de la radio; 3RI, automatización, computación e informatización), se caracteriza por el protagonismo tecnológico y la impresionante confluencia y avances tecnológicos que abarcan amplios campos: la inteligencia artificial (IA), la robótica, el internet de las cosas (IoT), los vehículos autónomos, la impresión 3D, la nanotecnología, la biotecnología, la ciencia de materiales, el almacenamiento de energía y la computación cuántica, entre otras.

La automatización se realizará por sistemas ciberfísicos producidos por el internet de las cosas y el cloud computing o nube y el advenimiento de la inteligencia artificial aplicada. La base de una nueva era tecnológica será el blockchain (cadena de bloques). Si se cumplen los pronósticos de uno de los grandes pensadores y futurólogo de la actual era digital, Don Tapscott, la tecnología de blockchain transformará la economía global y su impacto en nuestras vidas será tan significativo como el que representó la aparición de Internet.

La economía digital trae consigo grandes desafíos tributarios en materia de impuestos directos e indirectos, abriéndose así a toda una reingeniería tributaria en cuanto a la localización y clasificación de la renta –ganancias–, aplicación del criterio de residencia fiscal y del concepto de establecimiento permanente.

Frente a estos desafíos fiscales derivados de la globalización y digitalización de la economía, la característica en la evolución reciente en el marco inclusivo de la OCDE-G20 sobre BEPS, en materia de tributación internacional es la búsqueda de un consenso para gravar la economía digital.

Con un enfoque de dos pilares en relación con el cobro de impuestos sobre la economía digital (Marco Inclusivo 2016), en esencia hay dos grandes cuestiones: resolver la tributación de la economía digital (Pilar I) y garantizar una tributación mínima global para todos los operadores multinacionales (Pilar II).

⁹ JOYANES AGUILAR, L. *Industria 4-0: la cuarta revolución industrial*. Alfaomega, 2017.

En este escenario, en materia tributaria, según la OCDE¹⁰, los avances tecnológicos propios de la economía digital han dejado como ineficaces las reglas sobre el nexo fiscal para tributar sobre los beneficios obtenidos por las actividades digitales de empresas no residentes.

La problemática no es realmente tan reciente. Un antecedente lo encontramos en el conocido caso *South Dakota vs. Wayfair, inc.* -el vendedor en línea de muebles para el hogar-, en que a través de la sentencia proferida por la suprema Corte de los Estados Unidos el 21 de junio de 2018¹¹, por primera vez se reconoció que una presencia de una empresa en un estado de la unión americana implica un nexo sustancial, a pesar de no contar con presencia física en el dicho territorio, haciendo posible la exigencia de tributar por las actividades on line llevadas a cabo en el citado estado.

Es por ello por lo que el Enfoque Unificado del Pilar I busca crear nuevos derechos fiscales que permitan la presencia imponible (el nexo), incluso en la ausencia de presencia física de una compañía. Ha tomado mucha fuerza el concepto de presencia económica significativa (PES), esto ante los nuevos modelos de negocios, en que una empresa en el contexto de la economía digital participa de manera permanente y sostenida en la economía de un país, sin tener una presencia física en el mismo.

Por otro lado, la economía digital trae consigo también desafíos en el control cambiario. Colombia, al igual que la República de Argentina aplica un control cambiario, eso sí con algunas diferencias. Este control puede ser entendido como “aquellas restricciones” dispuestas al ingreso y salida de divisas del

país¹². Particularmente estas restricciones aplican a la operatoria cambiaria en lo que concierne al comercio exterior.

En el caso de Argentina, han sostenido Abarca y Sumcheski (2017)¹³ que en lo que se refiere a las divisas provenientes del comercio exterior, el “régimen de cambios” impone la obligación de negociarlas, describe la forma y los pasos a seguir para hacerlo, exigiendo al exportador que gestione el cobro del precio de la mercadería para ingresar su valor al mercado único y libre de cambios y, eventualmente, ser convertidos a moneda nacional. Es de señalar que, en lo que respecta a la negociación de divisas, resulta sancionable, conforme la ley penal cambiaria “a) Toda negociación de cambio que se realice sin intervención de institución autorizada para efectuar dichas operaciones”¹⁴

Sobre el particular, debe señalarse que por su parte el régimen cambiario colombiano también somete a unas restricciones administrativas el ingreso y salida de divisas del país originado en las operaciones de comercio exterior. El régimen cambiario¹⁵ impone la obligación de negociarlas a través del mercado cambiario en lo que se denomina “canalización”, entendiéndose como tal la negociación por este concepto realizada a

¹⁰ OECD (2019). *Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy*. Pag 16. Recuperado de: [Base Erosion and Profit Shifting Project - Public Consultation Document - ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY](#).

¹¹ Supreme Court of the United States (2017). *South Dakota, petitioner v. Wayfair, Inc.* Recuperado de: [17-494 South Dakota v. Wayfair, Inc. \(06/21/2018\)](#)

¹² ZUNINO G. La aplicación de la ley penal más benigna en el régimen penal cambiario (A propósito del fallo "Cristalux") en *Revista Estudios Aduaneros*, Tarifar, año 2006, p 37; como se citó en GOTTIFREDI, S. Y SCHURIG, H., La norma penal más benigna y otras cuestiones vinculadas al régimen penal cambiario, en *IV Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2011, p. 125.

¹³ ABARCA, A., SUMCHESKI, A., *Procedimientos aduanero y penal cambiario. Guía Práctica* S.A. Ediciones Iara S.A., 2006, p. 455.

¹⁴ Ley 19.359. Ley de Régimen Penal Cambiario, Artículo 1º (texto ordenado por el Decreto 480/95). Recuperado de: [Ley 19359/1971 | Argentina.gob.ar](#)

¹⁵ Resolución Externa 1 de 2018. Banco de la República. Por la cual se compendia y modifica el régimen de cambios internacionales. Artículo 41. Recuperado de: [RESOLUCIÓN EXTERNA No. 1 DE 2018 \(Mayo 25\) Por la cual se compendia y modifica el régimen de cambios internacionales. LA JUNTA](#)

través de los intermediarios autorizados para el efecto o a través del uso del mecanismo de compensación – cuentas bancarias aperturadas en el exterior en divisas y registradas ante el Banco de la República de Colombia.

La expansión de los negocios digitales hace aparecer fracturas en el bloque normativo existente en materia cambiaria, siendo una de las principales dificultades que el comercio electrónico transfronterizo ha conllevado “la desagregación del proceso de pago de las transacciones comerciales en diferentes etapas y la participación de nuevos agentes en el proceso”¹⁶. Así las cosas, se requiere cada día más de un marco regulatorio coherente con esta realidad.

Fue así como, el Banco de la República de Colombia, a través de la Circular Reglamentaria Externa DCIP-83 del 13 de diciembre de 2021, reglamentó un aspecto que estaba pendiente y es el relacionado con los llamados “Proveedores de Servicios de Pago Agregadores”¹⁷ en las operaciones de comercio exterior de bienes y servicios, dentro del régimen de cambios internacionales.

La importancia radica en que para que opere el comercio electrónico, se requiere un consumidor, la tienda online y por otro lado un medio de pago, y es allí donde entran las pasarelas de pago –TodoPago, Pago 360, Mobbex, PayPal, PayU y Lemon Cash, por ejemplo–, quienes actúan visiblemente como intermediarios entre el comprador y el vendedor, y adicionalmente, un procesador de pagos denominado “Proveedor de Servicios de Pago”, quien comunica la información de la transacción entre el vendedor, el banco emisor y el banco adquirente.

¹⁶ Banco de la República. Oficio Q16-29667 del 17 de febrero de 2016. Recuperado de: [Q16-29667 | Banco de la República](#)

¹⁷ Proveedor de servicios de pago del adquirente que vincula a los comercios al sistema de pago de bajo valor, le suministra tecnologías de acceso que permitan el uso de instrumentos de pago y recauda en su nombre los fondos resultantes de las órdenes de pago o transferencia de fondos a su favor.

Asimismo, en Colombia, en cuanto a los medios de pago permitidos en estas transacciones de importaciones y exportaciones de mercaderías, las “monedas virtuales” no poseen la equivalencia a divisas, ni cuentan con un sistema centralizado, controlado o vigilado. Las criptomonedas se encuentran en una zona gris, ya que no se encuentran prohibidas, dado que por ejemplo, no hay norma que prohíba la minería, o las transacciones e intermediación en la compraventa de estos activos digitales, pero el Banco de la República (2016)¹⁸ ha señalado que el “régimen de cambios internacionales no autoriza que las monedas o billeteras virtuales puedan utilizarse como medio de cumplimiento de las operaciones de cambio”, no pudiéndose utilizar como medio de pago válido en las operaciones de comercio exterior de bienes.

Resulta importante para nuestro estudio precisar que, en este paralelo sobre los desafíos en materia de la tributación y el control cambiario con ocasión de la economía digital, también es menester señalar que la digitalización abre un capítulo importante en el camino de lograr una mayor facilitación de las operaciones de comercio exterior.

Una primera estación en ese camino la encontramos en las aduanas, siendo las entidades más directamente relacionadas con el proceso de facilitación del comercio exterior, debido al papel tan protagónico que juegan en el comercio exterior y el derecho aduanero.

De modo que las tecnologías avanzadas ofrecen a las aduanas la oportunidad de dar un gran paso adelante en la facilitación del comercio, como lo han señalado la OMC y la OMA en una publicación sobre el papel de las últimas tecnologías en la facilitación del comercio¹⁹, ya que herramientas como Big data, data analytics, y la inteligencia artificial pueden ser poderosas para promover la transparencia y la trazabilidad de las cadenas de suministro.

¹⁸ Ídem.

¹⁹ WTO (2022). The role of advanced technologies in cross-border trade: A customs perspective. Recuperado en: [The role of advanced technologies in cross-border trade: A customs perspective](#)

Aunque no existe un consenso sobre el concepto de Inteligencia Artificial, de por sí ya es una herramienta hoy en día que nos ayuda a afrontar la resolución de problemas y tareas, a través de un modelo que toma en cuenta un algoritmo y los datos para configurarlos.

García sostiene que un primer intento por definir la inteligencia artificial lo hizo el matemático Alan Turing, que es considerado el padre de la computación y argumentaba que, si una máquina puede actuar como un humano, entonces podría decirse que es inteligente²⁰. Directamente relacionado con la facilitación del comercio exterior, la inteligencia artificial en cuanto a los operadores del comercio propicia la disminución de tiempos y costos en el comercio exterior.

De acuerdo con la Organización Mundial de Comercio (2018)²¹, gracias a los avances tecnológicos, entre 1996 y 2014 se presentó una disminución de costos del 15% en el comercio exterior, y a medida que la tecnología avanza, los costos continúan reduciéndose. Por otro lado, la IA no solo ha afectado positivamente en el ámbito económico y un ejemplo de esto es eBay, que en 2014 creó una inteligencia artificial con la capacidad de traducir de manera automática y con un margen de error mínimo teniendo como resultado un aumento en las exportaciones de 17.5%.

Al final del día, pese a todos estos desarrollos tecnológicos propios de la llamada economía digital, en el derecho aduanero no ha variado la noción o concepto de mercaderías. El concepto sigue siendo el de *“todos aquellos bienes tangibles susceptibles de ser clasificados arancelariamente”*. No obstante, en este contexto son enormes los retos en materia de valoración aduanera de las mercaderías, la calificación de origen y la clasificación arancelaria. El desafío consiste en ajustar estos

conceptos a esta nueva realidad de los negocios digitales.

Si no fuera suficiente, la fabricación aditiva o fabricación por adición, conocida como impresión 3D, es considerada una de las tecnologías más prometedoras del siglo, y con los últimos desarrollos se le suma la llegada de la impresión 4D. Pues bien, la fabricación aditiva puede generar toda una transformación y desafíos para el comercio exterior y el derecho aduanero, ya que permitiría la producción en el lugar del consumo, reduciéndose el tema a la “importación” de un código (G-Code).

III. Tratamiento aduanero del comercio electrónico. Caso Colombia.

Como es de esperarse, el tráfico internacional de mercaderías, y el con ello el derecho aduanero, no podría ser ajeno a la 4ª revolución industrial, puesto que no cabe duda de que en el comercio internacional ha conllevado toda una transformación en los bienes y servicios, pero de manera particular en los canales de distribución.

La Organización Mundial del Comercio, señala que una nueva esfera del comercio es la de las mercancías que atraviesan las fronteras por medios electrónicos. En términos generales lo define como “la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de telecomunicaciones. Los ejemplos más evidentes de productos distribuidos electrónicamente son los libros, música y vídeos transmitidos a través de líneas telefónicas o de Internet”²².

En enero de 2019, 76 Miembros de la OMC confirmaron en una Declaración Conjunta su intención de entablar esas negociaciones y convinieron en “procurar alcanzar un resultado de alto nivel que se base en los Acuerdos y marcos de la OMC existentes, con la participación del mayor número posible de Miembros de la OMC”²³; Esto en procura de

²⁰ GARCÍA, A., *Inteligencia Artificial. Fundamentos, práctica y aplicaciones*. Rc Libros. Alfaomega, 2017, p. 3.

²¹ WTO. (2018) Informe sobre el comercio mundial, 2018. Recuperado en: [Informe sobre el comercio mundial 2018](#)

²² Entender la OMC: cuestiones transversales y cuestiones nuevas. Comercio electrónico. Recuperado de: [Comercio electrónico - la omc](#)

²³ IDEM.

encontrar puntos de convergencia en ámbitos como la ciberseguridad, los marcos para las transacciones electrónicas, el acceso abierto a Internet y el comercio sin papel.

Sin ánimo de caer en la simplicidad podríamos mencionar, que uno de los efectos del comercio electrónico transfronterizo es potenciar la venta de los bienes y servicios por parte de la empresa tanto al consumidor final, denominado comercio negocio a cliente (B2C), como también la posibilidad de realizarlo negocio a negocio (B2B). No obstante, desde sus inicios gigantes del “ecommerce” como ALI BABA, fundada por Jack Ma en 1999, estuvo enfocada al sector B2B para lograr una unión entre empresas chinas y extranjeras²⁴

La regulación aduanera del comercio electrónico transfronterizo en el caso colombiano, para el ingreso de las mercaderías exige la utilización de una modalidad, en este caso es la denominada como “Tráfico postal y envíos urgentes”. Dentro de la cual podrán ser objeto de importación por esta modalidad los envíos de correspondencia, los envíos que lleguen al territorio aduanero nacional por la red oficial de correos y los envíos urgentes siempre que su valor FOB no exceda de dos mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 2.000) y requieran ágil entrega a su destinatario²⁵.

Son varias las medidas adoptadas por el Gobierno nacional para la promoción del comercio electrónico, una de ellas mediante la expedición del Decreto 278 del 15 de marzo de 2021, denominado “zonas francas 4.0”, apostándole a la economía 4.0 y la exportación de servicios, al permitir la realización de comercio electrónico para los usuarios industriales de bienes y usuarios industriales de servicios, bajo la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes. Régimen con el cual, según

Ibarra²⁶ “Colombia quedó con la legislación más moderna de América Latina en comercio transfronterizo, el cual va a representar la tercera parte de las importaciones mundiales”.

Un segundo aspecto fue introducido mediante la Ley 2155 del 14 de septiembre de 2021, con la cual se establece una exclusión del IVA en la importación de bienes por la modalidad de tráfico postal, envíos urgentes o envíos de entrega rápida, cuyo valor no supere los US\$200. Aclarándose que este beneficio aplica para las mercancías que no tengan fines comerciales, procedan de los países con los cuales Colombia tenga suscritos acuerdos o tratados vigentes de libre comercio y que, en virtud de estos, se obligue al no cobro de este impuesto.

IV. Conclusiones

Como se señaló, la economía digital conlleva grandes retos en materia de valoración aduanera de las mercaderías, la calificación de origen y la clasificación arancelaria. El desafío consiste en ajustar estos conceptos a la nueva realidad de los negocios digitales.

Como si esto fuera poco, la fabricación aditiva o fabricación por adición, conocida como impresión 3D, es considerada una de las tecnologías más prometedoras del siglo. La fabricación aditiva puede generar toda una transformación y desafíos para el comercio exterior y el derecho aduanero, ya que permitiría la producción en el lugar del consumo, reduciéndose el tema a la “importación” de un código.

También es menester señalar que la digitalización abre un capítulo importante en el camino de lograrse una mayor facilitación de las operaciones de comercio exterior, comenzando por la transformación digital de las aduanas y siguiendo con el uso de herramientas como Big data, data analytics y la inteligencia artificial

²⁴ BERENGUERAS, J. M., “Guerra mundial de los gigantes del comercio electrónico”, 2017. Recuperado de El Periódico: [Guerra mundial de los gigantes del comercio electrónico](#)

²⁵ Decreto 1165 de 2019; Artículo 253° Tráfico postal y envíos urgente. Legis. Xperta.

²⁶ IBARRA, M. G., “Revolución del comercio electrónico transfronterizo” en *Revista Asuntos legales*, Editorial La República S.A.S., 2021.

para promover la transparencia y la trazabilidad de las cadenas de suministro.

Pese a todos estos desarrollos tecnológicos propios de la llamada economía digital, en el derecho aduanero no ha variado la noción o concepto de mercaderías. El concepto sigue siendo el de *“todos aquellos bienes tangibles susceptibles de ser clasificados arancelariamente”*. Lo que sí han cambiado son los modelos de negocios y de manera especial los canales de distribución.

En todo esto, del análisis del caso colombiano se destacan las reformas normativas recientes orientadas a la promoción del comercio electrónico mediante las denominadas “zonas francas 4.0”, apostándole a la economía propia de la Industria 4.0.

PANEL III: ILÍCITOS Y PROCEDIMIENTOS ADUANEROS

LAS PRESUNCIONES LEGALES Y EL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD SUBJETIVA EN LAS INFRACCIONES ADUANERAS. PAUTAS PARA EVITAR LA “OBJETIVACIÓN” DE LA RESPONSABILIDAD

Andrés Varela

I. A modo de introducción

En el presente artículo abordaremos el establecimiento de presunciones legales en un régimen de responsabilidad por infracciones aduaneras, a partir del análisis de los cambios generados en Uruguay, desde la vigencia del Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (en adelante, “CAROU”), aprobado por la Ley N° 19.276, del 19 de Septiembre de 2014¹; el cual consagró un régimen de responsabilidad subjetiva en relación a la mayoría de las infracciones aduaneras contempladas en el mismo.

Para ello, repasaremos cuál es la característica, función y estructura de una presunción legal. Remarcando su utilidad en aras de procurar facilidad en la prueba de determinados hechos, que dadas sus características, pueden ser de difícil producción para quien tiene la carga de probar los hechos configurativos de una infracción aduanera.

Posteriormente, y con dicho insumo, verificaremos algunos problemas que pueden resultar de un inadecuado uso de las presunciones legales, al revisar la presunción legal relativa “intención de defraudar”, establecida en el artículo 206 del CAROU, respecto de las infracciones aduaneras de Defraudación y de Defraudación de valor; así como, posteriormente, también lo haremos respecto de la “*presunción simple de contrabando*”, establecida en el artículo 210 del CAROU, en relación a la infracción aduanera de Contrabando.

Más allá de que el análisis supone transitar el régimen vigente en Uruguay, pretendemos

extraer conclusiones más generales, respecto del uso de las presunciones legales en un régimen de responsabilidad por infracciones aduaneras, y en particular, en un régimen de responsabilidad subjetiva.

Finalmente, intentaremos establecer pautas para evitar la “objetivación” de la responsabilidad subjetiva, cuando se recurra a dicha técnica legislativa para facilitar el acceso a la prueba de determinados hechos, que sean requeridos para la configuración de una infracción aduanera.

II. De las Infracciones Aduaneras y su Régimen de Responsabilidad

II.A. De las Infracciones Aduaneras

Hemos entendido que son infracciones aduaneras aquellas descripciones de conductas antijurídicas, activas u omisivas, recogidas en normas legales que, simultáneamente, pretenden evitar determinadas transgresiones a la legislación aduanera, mediante la previsión normativa de retribuir la ejecución de una conducta con una sanción; y con carácter coactiva, para los casos que efectivamente se actúe por un sujeto la conducta descrita, tendrán por resultado la imposición de la sanción prevista, respecto del sujeto que se determine como responsable de aquella conducta, que puede ser el autor de aquella u otro sujeto, en lugar de aquél o junto a aquél².

No obstante, no todas las conductas que pueden ser contrarias a una norma aduanera —por tanto, antijurídicas— serán infracciones

¹ Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay, 2014. Recuperado de: [Código Aduanero N° 19276](#)

² VARELA, Andrés. “Reflexiones en torno al proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay”, en *Revista de Derecho YACHAQ N.º 11*, del Centro de Investigación de los Estudiantes de Derecho (CIED), Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cusco, Cusco, 2020, p. 194.

aduaneras, puesto que algunas transgresiones, por su poca trascendencia o lesividad, pueden no tener relevancia para ser contempladas por el legislador como conductas punibles, por no afectar de manera relevante el bien jurídico que se pretende tutelar por el elenco de infracciones. En igual sentido, algunas otras conductas, aun siendo antijurídicas, trascendentes y lesivas, pueden no haber sido previstas por el legislador, y por tanto, ser atípicas, y con ello, no serán alcanzadas por una sanción³.

Considerado ello, la forma de determinar las conductas pasibles de constituir una infracción aduanera, serán aquellas que resulten de la descripción de los tipos infraccionales vigentes en cada país.

Así, en el caso de la legislación aduanera vigente en Uruguay, son los que resultan establecidos en el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU), vigente desde el 18 de marzo de 2015.

En tal sentido, el CAROU no realiza una definición de infracción aduanera, sino que simplemente determina la nómina de las infracciones aduaneras, al decir en su artículo 199, que:

"Son infracciones aduaneras: la contravención, la diferencia, la defraudación, la defraudación de valor, el abandono infraccional, el desvío de exoneraciones y el contrabando".

II.B. De las sanciones por infracciones aduaneras y el principio de culpabilidad

Recuerda ALAIS, evocando a KELSEN, que las sanciones son establecidas por el orden jurídico para provocar las conductas humanas que el legislador considera deseables, y en tal sentido, las sanciones jurídicas tienen a su vez el carácter de acto coercitivo.⁴

En relación al concepto de sanción, enseña DELPIAZZO, que desde la Teoría General del Derecho, el término sanción se emplea genéricamente para indicar el medio de que se

vale el ordenamiento jurídico para asegurar la eficacia de la norma.⁵ Y explica que: *"En tal sentido, ha sido tradicional en la ciencia jurídica la comprensión de la regla de Derecho (en sentido amplio) –incluyendo tanto las normas (en sentido estricto) como los principios generales – a partir de la conjunción de dos elementos: el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica, unidos ambos por un nexo. En la medida que el Derecho es esencialmente imperativo, la sanción constituye un "elemento decisivo" para la eficacia⁶ de la regla jurídica, por lo que se considera que la coercibilidad implicada en ella es una "propiedad lógica del Derecho".*

Según expresa DROMI, con gráficos términos: *"La normación jurídica positiva concluye con la sanción como elemento irreductible en el esquema de las normas; dado A, debe ser B, o dado no B, debe ser S. La sanción representa la última fase del proceso de producción jurídica: el elemento existencial que actualiza la vigencia del Derecho"*⁷.

Hemos entendido⁸, que la sanción aduanera tiene como presupuesto una conducta ilícita tipificada como infracción aduanera⁹. Siendo ésta la respuesta del ordenamiento de carácter privativo o restrictivo de derechos que se le impone al sujeto que actúa la conducta descrita en la infracción aduanera, con una finalidad preventivo-represiva, por parte de

⁵ DELPIAZZO, Carlos E., "Concepto de sanción Administrativa y Tipos", en *Estudios de Derecho Administrativo*, N° 2, La Ley, 2011, p. 211.

⁶ En apoyo DELPIAZZO, Carlos E. cita a PECES BARBA, Gregorio, y otros, *Curso de Teoría del Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 153 y 157, y 286 y ss.

⁷ DROMI, José Roberto: *Instituciones de Derecho Administrativo*, Astrea, Buenos Aires, 1978, p. 283.

⁸ FIGUEREDO, Flavia y VARELA, Andrés. "Los Despachantes de Aduana y las infracciones y sanciones aduaneras", en PARDO CARRERO, Germán - Editor, *Ilícitos aduaneros y sanciones*, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2022, p. 318. .

⁹ En similar sentido a lo expresado para las sanciones tributarias por ANEIRO PEREIRA, Jaime, *Las sanciones tributarias*. Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 22

³ *Ibidem*, p. 194.

⁴ ALAIS, Horacio F., *Los Principios del Derecho aduanero*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 70.

quien tiene atribuido legalmente el ejercicio de la potestad sancionadora¹⁰.

En tal sentido, lo que se pretende con las sanciones aduaneras es: en primer término, con una finalidad disuasiva (o preventiva), evitar determinadas conductas transgresoras de la legislación aduanera –que son aquellas que se relacionan con determinados bienes jurídicos que fueron seleccionadas por el legislador, como merecedoras de mayor protección (o cobertura) legal, en orden a su relevancia jurídica–, que son las que se encuentran descritas en los tipos infraccionales; en segundo término, para el caso de que se verificase la conducta transgresora, saltando la primera finalidad, reprimirla con la imposición de una sanción al sujeto infractor, que retribuya su conducta, mediante la afectación o restricción de derechos.

Por ello, puede concluirse que la finalidad de las sanciones aduaneras será impedir la transgresión de determinadas regulaciones aduaneras, que comprenderá a aquellas respecto de las cuales se establece una cobertura por las normas infraccionales, por medio de las descripciones de determinadas conductas que, directa o indirectamente, califique a éstas como ilícitas; y que, comprobada la misma, mediante el proceso o procedimiento legalmente establecido, tendrán en el plano retributivo, una consecuencia jurídica de afectación respecto del sujeto que haya verificado la referida conducta¹¹.

En tal sentido, en tanto que la finalidad de las sanciones se dirige a evitar, y eventualmente, reprimir las conductas que quebranten el ordenamiento normativo aduanero, es necesario requerir en el ordenamiento el análisis de la conducta del autor del resultado contrario a la norma, a los efectos de su encuadre típico, y de la graduación de la imposición de la sanción, y todo, de acuerdo a las normas vigentes.

Así, en términos generales, puede afirmarse

que para la Doctrina Penal¹², cuyos conceptos resultan extensibles a todo el *Derecho Sancionatorio* –al cual pertenece el *Derecho Aduanero Sancionatorio*, y en particular el *Derecho Aduanero Infraccional*– una acción típica y antijurídica, sólo es culpable si le puede ser reprochado al sujeto –en la situación concreta en que se hallaba– que hubiera obrado en contra de las exigencias del Ordenamiento Jurídico.

Previamente, hemos designado como *Derecho Aduanero Sancionatorio* al conjunto de normas y principios jurídicos que regulan el poder punitivo del Estado, con la finalidad de garantizar la preservación y el restablecimiento del ordenamiento jurídico en materia aduanera, mediante la retribución de una sanción, salvaguardando simultáneamente, las garantías individuales de los sujetos a quienes se les imponen¹³.

En tal sentido, entendemos¹⁴ que el Derecho Aduanero Sancionatorio contempla diversos ámbitos de ilicitud aduanera, de acuerdo a las conductas punibles y sus consecuencias, pudiéndose distinguir: el Derecho Aduanero Penal, el Derecho Aduanero Infraccional, y el

¹² Ver por todos: CEREZO MIR, José. *Curso de Derecho Penal Español. Parte General, Volumen III*, Ed. Tecnos, Madrid, 2001, p. 15 y ss., 135/136 y 522 y ss.; y ROXIN, Claus. *Derecho Penal. Parte General, Tomo I. Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito*. Trad. y notas de Diego Manuel Luzón Peña; Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal, Ed. Civitas, Madrid, 1997, p. 791 y ss.

¹³ FIGUEREDO, Flavia y VARELA, Andrés. Op. Cit., p. 313.

¹⁴ FIGUEREDO, Flavia y VARELA, Andrés. Op. Cit., p. 314.

¹⁰ *Ibíd.*, p. 22.

¹¹ FIGUEREDO, Flavia y VARELA, Andrés. Op. Cit., p. 325.

Derecho Aduanero Correccional^{15 16}.

Ahora bien, el "*principio de culpabilidad*" que informa a todo el *Derecho Sancionatorio*, requiere del análisis de la conducta asumida por su autor. Se habla así, de "*culpabilidad en sentido estricto*"¹⁷, o imputación de la conducta al autor, que se configura como un elemento esencial de la infracción, en el que se examina si al sujeto se le puede reprochar la infracción de la norma de determinación; esto es, la realización de la acción u omisión típica y antijurídica. Y ello sólo es posible si esa persona, en la situación concreta en que

¹⁵ Siguiendo a la doctrina administrativista más moderna, designamos como *Derecho Aduanero Correccional*, al ámbito del Derecho Aduanero Sancionatorio integrado por las diversas normas y principios que regulan y establecen el alcance del poder sancionatorio de la Administración aduanera respecto de las personas vinculadas a la actividad aduanera que se encuentran sujetas a responsabilidad por su actuación profesional ante la misma.

Según expresa RUOCCO: "*La Administración cuenta con esa potestad en todo procedimiento administrativo que tenga un fin sancionatorio del sujeto pasivo de la relación administrativa que incurra en incumplimiento, careciendo de relevancia si aquél forma parte de la estructura administrativa como funcionario, o si aquélla nace como consecuencia de una relación especial que así lo vincule a ella como administrado*". Agregando que: "*La diferencia entre ambas potestades es puesta de manifiesto por un amplio sector de la doctrina, para quienes en el primer caso cabe hablar de "potestad sancionatoria disciplinaria" y para el segundo de "potestad sancionadora correccional", según que los destinatarios sean servidores públicos o particulares.*" En RUOCCO, Graciela, "Principios de Legalidad, Tipicidad y de Prescripción en materia de actividad sancionatoria de la Administración", en *Estudios de Derecho Administrativo*, 2010, N° 2, La Ley, Montevideo, 2011, p. 128-129; en apoyo cita a OSSA ARBELÁEZ, Jaime, *Derecho Administrativo Sancionador*, Editorial Legis, 2000, p. 127.

¹⁶ Dentro del régimen sancionatorio aduanero, y en particular referencia al régimen punitivo argentino, ALAIS distingue la existencia de tres campos bien diferenciados: los delitos, las infracciones y las sanciones disciplinarias. ALAIS. Horacio F., *Los Principios del Derecho aduanero*. Op. Cit., p. 160.

¹⁷ Al respecto ver Nota al pie N° 13.

se hallaba, podía obrar de otro modo, de acuerdo con la información con que contaba y/o con las exigencias del Ordenamiento Jurídico correspondiente¹⁸.

Así, estos requerimientos –que se formalizan en *principios*¹⁹– no son más que una exigencia de rango constitucional, ya que la regulación del aparato sancionador del Estado está sometida a los postulados del *Estado de Derecho*.

Entre dichos *principios* se halla el de *culpabilidad*, así como todas sus manifestaciones o exigencias. La *dignidad de la persona*, que configura el concepto de persona y que subyace al principio de *Estado de Derecho*, impone al Legislador, primero; y al intérprete y aplicador de la ley, después, la obligación de respetar las exigencias de dichos *principios*, y en su mérito, resulta esencial la necesidad de imputar la responsabilidad, únicamente a un sujeto que efectivamente haya participado en la comisión de una infracción, como consecuencia –además, de manera complementaria– del *principio de personalidad de las sanciones*; que la conducta típica, antijurídica y culpable pueda ser además reprochable a su autor o "*culpabilidad estricto sensu*"; y por último, la exigencia de "*responsabilidad por la acción*", que enlaza con el *principio de legalidad* y su exigencia de *tipicidad*²⁰.

En tal sentido se ha dicho que "*Culpabilidad es reprochabilidad. Con el juicio desvalorativo de culpabilidad se reprocha al autor que no ha*

¹⁸ DE PALMA DEL TESO, Ángel. *El Principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*, Ed. Tecnos, Madrid, 1996, p. 60/61.

¹⁹ QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. "La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho Penal", en *Revista de Administración Pública*, 1991, septiembre – diciembre, núm. 126, p. 253/293, en especial, p. 273.

²⁰ Un tratamiento amplio al respecto puede verse en LABANDERA, Pablo, "Estudios sobre el Código Aduanero de la ROU", en *Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Anotado y concordado. Segunda Edición. Ampliada y actualizada*, Ed. La Ley Uruguay, Montevideo, 2016, p. 497 a 514.

*actuado conforme a derecho, que se ha decidido a favor del ilícito, aun cuando podía comportarse conforme a derecho*²¹.

Ha expresado SOLER, con absoluta claridad, que la reprochabilidad del derecho con relación a una acción delictuosa –y extendemos a todas las ilícitas, como las infraccionales– se basa en el juicio de valor acerca de lo que el sujeto ha querido hacer, para lo cual corresponde determinar si su voluntad, libremente ejercida, estuvo dirigida al propósito de delinquir o si, al menos, aun cuando no haya querido oponerse al precepto normativo, lo contradujo por no haber puesto en la acción el deber de cuidado requerido. En tales casos, concluye SOLER, que habiéndose verificado los presupuestos subjetivos, existe culpabilidad, y ésta, unida a la acción típica antijurídica configura el delito –o la infracción–.²²

II.C. Responsabilidad subjetiva y responsabilidad objetiva

De acuerdo a lo visto, puede comprenderse que en la **responsabilidad subjetiva**, el factor de atribución del hecho ilícito al sujeto, al que se pretenda responsabilizar (el infractor, en el caso de las infracciones aduaneras), lo constituye la propia conducta desarrollada por ese individuo, cuya actuación personal genera la responsabilidad que se le imputa. Así, los factores de atribución subjetivos son: la culpa y el dolo.

De esa manera, la culpabilidad puede ser a título de *dolo* (voluntad deliberada dirigida hacia la transgresión) o por *culpa*²³ (voluntad

que por falta de precaución no actúa como la ley exige; puede ser por imprudencia, negligencia, impericia en el arte o profesión, inobservancia de reglamentos o deberes del cargo).²⁴

En tal sentido, ha expresado SOLER que, así como en el dolo su individualización se hace en base a su finalidad, en la culpa en cambio, la conducta se evalúa en razón de los medios con los cuales el fin se ha obtenido. Así, dice SOLER, se hace necesario determinar si la conducta del sujeto ha sido la adecuada en el caso concreto, es decir, si su accionar ha sido diligente teniendo en cuenta los cánones culturales usuales que rigen la acción que se le imputa, o si, por el contrario, ha actuado con negligencia o imprudencia ocasionando un daño que podría haber evitado si su gestión se hubiera ajustado a las pautas sociales de cuidado, las que, a su vez, deben evaluarse teniendo en cuenta las condiciones particulares del sujeto²⁵.

Concluyendo por ello SOLER, que las condiciones particulares del sujeto y su relación con las pautas sociales o normativas es lo que permite individualizar la conducta culposa, pero además, que tal individualización no sólo debe realizarse a la descripción del tipo en abstracto, sino que es necesario completar el tipo acudiendo a datos extrapenales, esto es, recurriendo a la consideración del poder concreto de evitar el menosprecio que el sujeto tenía y del cual podía hacer uso, poder que se relaciona a la condición personal del sujeto, ya que es mayor la exigencia requerida a un especialista que a un profano en una actividad determinada (v. gr. Despachante de Aduana)²⁶.

Finalmente, el grado de subjetividad requerida por el ordenamiento legal para la configuración de la infracción va a surgir de la ley, en la descripción del tipo infraccional, básicamente de su verbo nuclear, esto es, si el mismo requiere dolo solamente, o si se admite culpa.

Como hemos advertido anteriormente, es un

²¹ Palabras del Tribunal Alemán (BGB, T. 2. P. 200) citado por GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario. Derecho tributario formal, procesal y penal*. Cuarta edición ampliada y actualizada. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010, p. 420.

²² SOLER, Osvaldo H., *Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco*, La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 74.

²³ Un profundo estudio sobre la culpabilidad, la culpa y el error evidente, en materia aduanera puede verse en: GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo. "Error evidente, culpa y tipicidad en las infracciones aduaneras", en *Revista de Derecho* Nº 20, Montevideo, 2019, p. 91-157.

²⁴ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Op. cit., p. 420.

²⁵ SOLER, Osvaldo H., Op. cit., p. 76.

²⁶ SOLER, Osvaldo H., Op. cit., p. 76.

error sostener que el hecho de que una infracción sea imputada bajo un régimen de responsabilidad subjetiva implica *per se* que lo será tanto a título de dolo como a título de culpa, puesto que, si la descripción de la conducta en el tipo infraccional contiene un verbo nuclear que solo se asocia a la intención (*verbi gratia*: declaración aduanera que *distorsione*) no puede perseguirse a título de culpa, sino que deberá imputarse la responsabilidad exclusivamente cuando la misma sea dolosa. Básicamente, lo que importará es el grado de subjetividad exigido para la configuración de la infracción, lo que debe emerger de la descripción del tipo infraccional, esto es, la forma en que debe darse el elemento subjetivo para configurar el ilícito²⁷.

Ahora bien, en la **responsabilidad objetiva**, en cambio, se prescinde del elemento culpabilidad (elemento subjetivo) a efectos de responsabilizar a un sujeto por ocasionar un resultado contrario a la norma. La infracción se configura con la simple inobservancia del precepto (elemento objetivo), independientemente de la voluntad del sujeto (elemento subjetivo)²⁸.

Así, en aquellos supuestos en los que se consagra este tipo de responsabilidad no es posible exonerarse de la misma en consideración del elemento culpabilidad. En esta responsabilidad, por expresa previsión legal, es indiferente la verificación del elemento subjetivo, esto es, la conducta del sujeto. Siendo solamente verificable el nexo entre la acción de la conducta y el sujeto.

Por ello, la expresión "responsabilidad objetiva" significa que el autor responderá por el resultado (tanto en delitos o infracciones dolosos como culposos), siempre que esté presente una relación de causalidad con la

conducta, aun en aquellos casos en que (subjetivamente) no haya actuado con dolo o culpa²⁹.

En el ámbito probatorio, cuando se está ante una régimen de responsabilidad objetivo se tiene la facilidad de poder acceder a determinar la configuración de una infracción, y la posterior imposición de la sanción, sin la necesidad de atender al elemento subjetivo, esto es, sin verificar la conducta del sujeto que haya actuado los hechos infraccionales, bastando para ello, comprobar que los elementos objetivos del tipo se hayan concretado en el hecho del caso, y que el sujeto se vincula con ellos.

Claro está, el régimen de responsabilidad objetiva determina que las sanciones a las infracciones aduaneras, así concebidas y aplicadas, distorsionen la finalidad represiva de aquellas. En definitiva, se iguala donde no se debe, y se lo hace hacia abajo. Reprimiendo por el resultado y no por el grado de culpabilidad de la conducta. Siendo así todos responsables, tanto culpables como inocentes³⁰.

Ahora bien, como resulta de lo referido, la diferencia entre la responsabilidad objetiva y la responsabilidad subjetiva, está determinada por el modo en que el legislador ha ubicado la apreciación de la conducta para imposición. Pero no quiere decir –en absoluto– que en la responsabilidad objetiva no exista una conducta que se conduzca a la realización de los hechos que determinan la consumación de la infracción.

Por ello, debe entenderse que el elemento subjetivo está siempre en el actuar de la conducta del sujeto que comete la infracción, no obstante, y como con enjundiosa precisión lo establece CAMAUËR, la cuestión central se encuentra en saber si la Ley lo ha tomado en cuenta o no y, asimismo, en qué medida lo hace, para atribuirle a su autor el resultado

²⁷ VARELA, Andrés: "Una necesidad imprescindible: Desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero", en Revista *IUS ET VERITAS* N° 55. Asociación IUS ET VERITAS. Lima 2017, p. 247.

²⁸ ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho Tributario. Teoría general*. Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 684.

²⁹ DE JESUS, Damásio E., *Imputación objetiva*, Editorial DdeF, Buenos Aires, 2006, p. 42.

³⁰ VARELA, Andrés, "Una necesidad imprescindible: Desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero", *Op. Cit.*, p. 252-253.

disvalioso previsto en la norma, esto es, la imposición de la sanción³¹.

No obstante ello, si bien el régimen de responsabilidad objetiva excluye el análisis de la culpabilidad del autor de una acción, no excluye el nexo entre la acción del sujeto y la norma que determina la acción típica³².

No nos vamos a detener en los argumentos que determinan que el régimen de responsabilidad subjetiva deba ser el aplicable en todas las infracciones aduaneras, por cuanto ya nos hemos referido a ello³³. No obstante, nos limitaremos a indicar que, la finalidad de la sanción es lo que determina la revisión de la conducta desarrollada por el sujeto que actuó el tipo infraccional, en la medida que la sanción es una herramienta para corregir las conductas contrarias a las normas. Asimismo, el grado de subjetividad que tenga la conducta del sujeto, va a permitir determinar la intensidad de la respuesta del ordenamiento al aplicar la sanción.

Así, como ha referido RADOVIC, la esencia de la norma punitiva es la protección de un bien jurídico; la gravedad de la infracción y la drasticidad de la sanción, forzosamente tienen que estar en proporción con la categoría del bien jurídico que la ley protege y con la intensidad de la lesión de la conducta antijurídica ocasionada³⁴.

³¹ CAMAUËR, Fernando G., "Infracciones Aduaneras. Su regulación en la parte General del Código Aduanero", en Juan Patricio COTTER (coordinador), *Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine*, Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2007, p. 303.

³² VARELA, Andrés, "Revisitando la infracción aduanera de «contravención» en Uruguay." *YachaQ Revista de Derecho* N° 13, del Centro de Investigación de los Estudiantes de Derecho (CIED), Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cusco, Cusco, 2022, p. 125 y 126.

³³ VARELA, Andrés, "Una necesidad imprescindible: Desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero", *Op. Cit.*, p. 236-354.

³⁴ RADOVIC, Ángela, *Sistema Sancionatorio Tributario. Infracciones y Delitos*, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2010, p 78.

III. El Régimen de Responsabilidad por Infracciones Aduaneras en Uruguay

III.A. Del Régimen de Imputación de la Responsabilidad por Infracciones Aduaneras en el CAROU.

En Uruguay, el CAROU estableció un régimen de responsabilidad subjetivo para las infracciones aduaneras de Contrabando, Defraudación, Defraudación de valor y Desvío de exoneración. En tanto que, mantuvo un régimen de responsabilidad objetiva para las infracciones de Diferencia y Contravención.

Así, el artículo 213 del CAROU dispone:

"Artículo 213. (Responsabilidad).-

1. *Las infracciones aduaneras de defraudación, defraudación de valor, desvío de exoneraciones y contrabando se imputarán a título de culpa o dolo.*
2. *La multa por las infracciones referidas en el numeral anterior podrá reducirse hasta en un 50% (cincuenta por ciento) en caso que se pruebe haber actuado con culpa.*
3. *En las infracciones aduaneras de contravención y de diferencia no será admisible ninguna excusa fundada en la buena fe, en el error propio o ajeno o en la falta de intención de perjudicar o defraudar al Fisco."*

III.B. En Uruguay las infracciones aduaneras se sustancian ante el Poder Judicial (salvo el caso de la infracción aduanera de contravención).

Las infracciones y sanciones aduaneras requieren para su verificación e imposición, de la determinación de un órgano del Estado que detente la potestad punitiva o sancionadora, ante el cual se siga el procedimiento o proceso establecido previamente, a efectos de comprobar la adecuación típica de la conducta a la infracción aduanera, la medida del reproche a la conducta efectivamente desarrollada por el autor de la misma, así como, las posibles causas de exculpación, y

finalmente, en los casos en que proceda, la efectiva realización de la sanción a su responsable o sus responsables³⁵.

Es importante destacar, que en Uruguay la sustanciación de la averiguación de los hechos que pueden determinar la configuración de una infracción aduanera, y eventualmente, la imposición de las sanciones vinculadas a esa infracción, va a realizarse en vía judicial, esto es, ante el Poder Judicial, en la mayoría de las infracciones aduaneras, salvo en la infracción aduanera de Contravención³⁶, la cual se sustancia en vía administrativa, ante la Dirección Nacional de Aduanas, que es quien puede imponer la sanción por dicha infracción.

El Poder Judicial es quien va a tener que resolver sobre la existencia de los hechos que configuran una infracción aduanera, y eventualmente, determinado que fuera la existencia de los mismos y su vinculación a su autor, imponerle a éste las consecuencias legalmente previstas, en su calidad de responsable.

En dicho marco, la acción fiscal va a estar en manos de las Fiscalías Letradas con competencia aduanera, en tanto estas son las representantes del Fisco³⁷.

La acción es, para COUTURE, el poder jurídico que tiene todo sujeto de derecho, de acudir a los órganos jurisdiccionales para

reclamar la satisfacción de una pretensión³⁸. En nuestro concepto, la pretensión en materia infraccional aduanera consiste en la manifestación de voluntad, en ejercicio de un poder-deber, dirigido a un tercero, afirmando que se ha verificado un hecho tipificado como infracción y reclamando la imposición a un sujeto de las consecuencias previstas legalmente, fuere como autor, coautor o cómplice de tal hecho, o respecto de sus responsables.

Una diferencia –en relación a otros ordenamientos– es que, si bien la Administración Aduanera (Dirección Nacional de Aduanas), debe realizar la denuncia cuando tenga conocimiento de hechos que entienda puedan constituir una eventual infracción aduanera, será la Fiscalía competente quien tendrá en el Proceso de Conocimiento por infracciones aduaneras la titularidad de la acción fiscal.

Con lo cual, si bien la Aduana deberá denunciar ante el Poder Judicial aquellos hechos de los cuales tenga conocimiento que puedan eventualmente configurar una infracción aduanera, será el Representante Fiscal (Fiscalía Letrada competente) quien determinará la fundabilidad de la misma, y consecuentemente, será quien podrá ejercer la acción fiscal, o solicitar la clausura, cuando entienda que no existe mérito para seguir un proceso en razón de los hechos denunciados.

En tales casos³⁹, la Aduana tendrá la categoría procesal de tercero, en calidad de denunciante, y sus facultades procesales se encuentran delimitadas por el numeral 1 del artículo 238 del CAROU, que determina que los denunciantes solamente podrán ofrecer prueba en la etapa de manifiesto.

Así entonces, el hecho de que la Aduana no sustancia el procedimiento de averiguación de los hechos pasible de configurar una eventual infracción aduanera, y no sea quien deba

³⁵ FIGUEREDO, Flavia y VARELA, Andrés. Op. Cit., p. 318.

³⁶ En relación a la Infracción Aduanera de Contravención puede verse: VARELA, Andrés. "Revisitando la infracción aduanera de «contravención» en Uruguay." *YachaQ Revista de Derecho* 13 (2022): 115-131.

³⁷ El artículo 230 del CAROU dispone: "Artículo 230) (Ministerio Fiscal).- El ejercicio del Ministerio Fiscal o la representación del Fisco ante los Juzgados Letrados de Aduana y los Tribunales de Apelaciones en lo Civil, y ante la Suprema Corte de Justicia únicamente en los casos de inconstitucionalidad y de casación, incumbirá a los Fiscales Letrados Nacionales de Aduanas y de Hacienda. Ante los Juzgados Letrados de Primera Instancia del interior con competencia en materia aduanera, dicha representación estará a cargo de los Fiscales Letrados Departamentales de la respectiva jurisdicción".

³⁸ COUTURE, Eduardo J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1964, p. 82.

³⁹ También la denuncia puede ser realizada por cualquier funcionario público o por un particular (artículo 234 del CAROU).

determinar quiénes son los autores de dichos hechos, y finalmente, imponerles a éstos las consecuencias previstas en la ley, determina una diferencia importante en el campo de los ilícitos aduaneros, en cuanto al rol de la Aduana en el Uruguay.

Pero además, huelga decirlo, en el campo sancionatorio resulta fundamental el debido ejercicio del ius puniendo del Estado por parte de un tercero imparcial, como el Poder Judicial, que pueda verificar, sin interés alguno –salvo el de la verdad y la aplicación del derecho–, la existencia o no de los hechos pasibles de configurar una infracción aduanera, y en caso de hacerlo, imponer sus consecuencias legales, salvaguardando, en todo momento, las garantías individuales de los sujetos infractores.

IV. De la determinación de presunciones legales en el Régimen Subjetivo de Responsabilidad Introducido en el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU)

IV.A. Del cambio en el régimen de responsabilidad por infracciones aduaneras introducido en el CAROU, y la determinación de presunciones legales

El cambio que introdujo el CAROU, pasando de un régimen de responsabilidad objetiva en todas las infracciones (salvo el caso de la Defraudación de valor), a un régimen de responsabilidad subjetivo en las infracciones aduaneras de Contrabando, Defraudación, Defraudación de valor y Desvío de exoneración (manteniéndose el régimen de responsabilidad objetiva en la infracción de Diferencia y en la infracción de Contravención); fue complementado –y atemperado– con la fijación de presunciones legales, en tres de las cuatro infracciones aduaneras en las cuales se aplica el régimen de responsabilidad subjetiva.

Así, en relación a las infracciones aduaneras de Defraudación (Artículo 204 del CAROU⁴⁰) y

de Defraudación de valor (artículo 205 del CAROU⁴¹) se estableció en el artículo 206 del CAROU una presunción legal relativa de la “*intención de defraudar*”, respecto de las referidas infracciones.

En tanto que en la infracción aduanera de Contrabando (artículo 209 del CAROU⁴²), en el artículo 210 del CAROU, se estableció una “*presunción simple de contrabando*”.

Solamente la infracción aduanera de Desvío de exoneración no fue acompañada de una presunción legal.

IV.B. De las presunciones en general.

La presunción es definida por D’ORS como “*el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado*”⁴³.

que, en violación de las leyes, decretos o reglamentos, se traduzca o pudiera traducirse si pasase inadvertida, en un perjuicio al Fisco en la percepción de la renta fiscal o en la concesión de incentivos o beneficios económicos o tributarios, y siempre que el hecho no constituya otra infracción aduanera. 2. La sanción será una multa igual al doble del monto del perjuicio fiscal que se produjo o hubiera producido por la infracción, sin perjuicio del pago de los tributos cuando corresponda”.

⁴¹ El artículo 205 del CAROU dispone: “*Artículo 205. (Defraudación de valor).- 1. Configura la infracción aduanera de defraudación de valor toda declaración aduanera que distorsione el valor en aduana de las mercaderías en perjuicio de la renta fiscal. 2. La sanción será una multa igual al doble del importe de los tributos adeudados, sin perjuicio del pago de los mismos*”.

⁴² El artículo 209 del CAROU dispone: “*Artículo 209. (Contrabando).- Configura la infracción aduanera de contrabando toda acción que tenga por objeto la entrada o salida de mercadería del territorio aduanero, en forma clandestina o violenta, o sin la documentación correspondiente, que esté destinada a traducirse en una pérdida de renta fiscal o en la violación de los requisitos esenciales para la importación o exportación definitivas de determinadas mercaderías que establezcan leyes y reglamentos especiales aún no aduaneros*”.

⁴³ Citado por NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., *Presunciones y ficciones en el derecho tributario. Doctrina. Legislación. Jurisprudencia*. 2da. Edición ampliada, DEPALMA, Buenos Aires, 2000, p. 2, quienes toman la cita de PEREZ DE AYALA,

⁴⁰ El artículo 204 del CAROU dispone: “*Artículo 204. (Defraudación).- 1. Configura la infracción aduanera de defraudación toda acción u omisión*

Según PUGLIESE⁴⁴, las presunciones se distinguen entre presunción simple y presunción legal. En la *presunción simple* (presunciones *hominis*) los hechos se vinculan mediante el proceso mental presidido por la lógica que elabora el juez, en la valoración de la prueba, en ocasión de la sentencia. En tanto, en la *presunción legal*, que son las establecidas por ley, es el legislador quien determina los hechos presumidos a partir de la determinación de un hecho que le sirve de base a aquel.

IV.C. De las presunciones legales. Características, estructura y función.

La presunción legal constituye el resultado de técnicas legislativas en que se da por verdaderos hechos jurídicos de los cuales se desprenden determinadas consecuencias⁴⁵, y ello, a partir de la determinación de un hecho que le sirve de base, el cual es un hecho distinto al hecho presumido.

La función de la presunción es facilitar el establecimiento jurídico de un hecho cuando su prueba, dentro del campo del derecho, resulta difícil o improbable.

En la presunción legal existe una relación causal entre dos hechos, que son establecidos por el legislador en una norma legal con la finalidad de facilitar la prueba de uno de ellos. En tal sentido, la estructura de la presunción supone la determinación por el legislador de un hecho base, mediante su descripción en la norma legal, por el cual se va a acceder a un hecho presumido, que también es referido en la misma norma.

Así, el legislador va a presumir la existencia de un hecho determinado, no estando probada su existencia, si se prueba la existencia de otro hecho, que ha sido determinado por el mismo, por encontrarse naturalmente relacionado con aquel. El primer hecho adquiere la designación

de "hecho presumido", y el segundo hecho seleccionado por el legislador, será el "hecho base" de dicha presunción.

En tanto, lo que caracteriza la presunción es que el hecho presumido tiene un alto grado de probabilidad de existir en el mundo fenoménico, con prescindencia de la presunción. La probabilidad de existencia del hecho presumido se origina en la relación natural que existe entre el hecho presumido y el hecho que el legislador selecciona para que le sirva de base⁴⁶.

Así, la selección del hecho que sirve de base de la presunción se relaciona y correlaciona normalmente con aquel, y según la experiencia lo acompaña. Por ello se ha dicho que la presunción crea una relación causal entre dos hechos que naturalmente están ligados⁴⁷, por ser probables.

Es aquí donde la tarea legislativa requiere de mayores esfuerzos en lo que refiere a la selección de hechos que servirán de base a la presunción legal, puesto que, a través de la alegación y la prueba del hecho que sirve de base a la presunción legalmente establecidas es que se va a acceder a tener como cierto el hecho presumido, cuando no fuera probado en sentido contrario.

Hemos entendido con anterioridad que, en materia de infracciones aduaneras, y en relación a determinadas conductas, es admisible, bajo ciertas circunstancias, el establecimiento de presunciones legales, como lo es en los casos en que la conducta del individuo se caracteriza por dirigirse a esconder la propia intención, por cuanto la prueba de la misma resulta difícil, sino

J.L., "Las ficciones en el derecho tributario", en *Memorias de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1968, p. 192.

⁴⁴ PUGLIESE, Mario, *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, p. 203.

⁴⁵ NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O. Op. cit., p. 6.

⁴⁶ NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O. Op. cit., p. 6.

⁴⁷ OVIEDO, Martín, "Las ficciones en el derecho tributario", en *Memorias de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1968, p. 384 y ss., citado por NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., *Presunciones y ficciones en el derecho tributario. Doctrina. Legislación. Jurisprudencia*. 2da. Edición ampliada, DEPALMA, Buenos Aires, 2000, p. 2.

imposible⁴⁸.

No obstante, y a nuestro juicio, la conducta culposa que fuera atrapada por una infracción, no podría ser favorecida por presunciones, puesto que esta conducta alcanzará a verificarse con la prueba de la divergencia entre la conducta requerida al agente por la normativa y la conducta asumida por aquel, esto es, mediante la concordancia o discordancia entre los deberes de cuidado que le son requeridos y sus resultados.

Si bien el régimen de presunciones puede suponer un esfuerzo probatorio mayor para el sujeto a quien desfavorecen, siempre resultará preferible frente al establecimiento de un régimen de responsabilidad objetiva, máxime cuando se pretenda justificar la adopción de dicho régimen en virtud de la dificultad probatoria del Fisco frente a determinadas conductas. Sin lugar a dudas, la presunción legal posibilita al sujeto a quien se le pretenda imputar una infracción, el alegar y probar en contra del hecho presumido, o del hecho base de la presunción.

Se ha advertido que se podría lesionar el *principio de inocencia* al presumir la culpabilidad del imputado, e invertir la carga de la prueba. Consideramos que las *presunciones legales relativas* por las cuales se presume el dolo de un sujeto, a través de una serie determinada de hechos no es contrario *per se* a la presunción de inocencia. No obstante, el problema no se resuelve por la simple oposición de dichas presunciones (presunción de inocencia vs. presunción legal simple de la existencia de intención, por ejemplo), sino por el contrario, por la correcta selección de hechos base que realice el legislador, que luego servirán de base legal para la presunción legal simple que se pretende establecer, esto es, el hecho presumido.

En tal sentido, la determinación de los hechos base de la presunción se deben realizar a través de la selección y descripción

de hechos que normalmente son presupuestos del hecho que se pretende presumir, si se prueba el hecho base determinada por el legislador en la norma⁴⁹. Ahora bien, debe recordarse que la presunción es el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere otro hecho cuya existencia es probable⁵⁰. De tal suerte que, una incorrecta o difusa determinación de aquellos por parte del legislador, tendrá como consecuencia, ahora sí, la transgresión del principio de inocencia.

IV.D. Presunción legal y prueba

Como es sabido, según sea que la *presunción legal* pueda ser anulada mediante el desarrollo de prueba en la cual se acredite el sentido contrario a la presunción, esto es, la inexistencia del hecho presumido, o cuando no sea legalmente admitida prueba alguna contra la misma, las presunciones se clasifican en *presunciones legales relativas* (presunciones *iuris tantum*), en el primer caso, y *presunciones legales absolutas* (presunciones *iuris et de iure*), en el segundo⁵¹.

Ahora bien, conviene recordar que la ley pone de cargo de cada parte la prueba de sus afirmaciones, y en su caso, dicha parte soportará las consecuencias de probar (o no) los hechos alegados. En tal sentido, en las presunciones relativas (*iuris tantum*) la prueba es condición para su vigencia, y por tanto, todos los medios de prueba pueden ser utilizados a tales efectos⁵².

En el campo sancionatorio, la carga de probar la configuración de los hechos infraccionales se encuentra en la acusación, quien debe probar los hechos constitutivos de la infracción, y el grado de subjetividad de la conducta, para con ello requerir la imposición de la sanción legalmente prevista.

A nuestro juicio, el verdadero problema probatorio para el Fisco se encuentra en las

⁴⁸ VARELA, Andrés, "Una necesidad imprescindible: Desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero", Op. Cit., p. 251.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O., Op. cit., p. 6.

⁵¹ *Ibidem*, p. 97.

⁵² *Ibidem*, p. 98.

infracciones que reprimen defraudaciones en el sentido amplio del término, en las cuales, por su propia naturaleza, debe reclamar el grado de intención (dolo), y las conductas que encierran tales hechos son comúnmente acompañadas con actos dirigidos a ocultar o disimular su intención. Por tanto, en tales hipótesis infraccionales, ciertamente resulta de difícil demostración la intención del autor de dichas conductas, y por ello, adquiere relevancia instrumental el uso de presunciones legales relativas.

Así, en las infracciones en general, y las aduaneras en particular, el establecimiento de presunciones legales tiene por función facilitar la prueba de aquel hecho que es relevante a los efectos de verificar la configuración de la infracción, el cual –en muchos de los casos– puede ser de difícil producción, en especial cuando pueden estar vinculados a hechos que normalmente están disimulados, o tienen como antecedente el accionar de un sujeto al cual pueden serle vinculados los mismos, que desde el inicio tiende a disimularlos.

En la prueba de las presunciones legales existe un fenómeno por el cual se produce el desplazamiento de la carga probatoria para quien se ve favorecido con la presunción. Así, quien tiene que probar un hecho necesario para la configuración de una infracción, respecto del cual existe una presunción legal, puede probar el propio hecho que configura la infracción, o el hecho que sirve de base al hecho presumido.

Por tanto, con la construcción de la presunción por el legislador, y consecuentemente, con su establecimiento en una norma legal, resulta que quien se encuentra favorecido por la misma va a poder probar el hecho base de la presunción, o también, de forma directa, el hecho presumido. Si bien la presunción favorece el acceso a la prueba del hecho presumido, éste es el mismo hecho requerido para la configuración de la infracción, y por tanto, aún la condición de ser un hecho considerado como de difícil prueba, no impide que sea probado de forma directa.

Así entonces, la existencia de una presunción

legal no obliga a que solamente deba probarse el hecho base, sino que en cualquier caso, se va a estar habilitado para poder probar el hecho presumido. Con lo cual, quien se encuentra frente a la carga de probar puede acceder al hecho a probar mediante prueba directa del mismo, o por medio del hecho base de la presunción.

A nuestro entender, el fenómeno que se produce con la presunción legal no se explica refiriendo al mismo como una "inversión de la carga de la prueba", sino que ello sólo podría explicar la incidencia que tiene en la órbita del inculpado el resultado de la presunción. No obstante, dicho fenómeno puede producir un "cambio en el objeto de la prueba" para el favorecido por la presunción, en tanto que, quien encontrándose de principio con la carga de probar un determinado hecho necesario para su pretensión, que es el hecho que determina la configuración de la infracción, se ve favorecido de una presunción legal que produce que no deba probar –necesariamente– ese hecho si prueba un hecho distinto, y que le sirve de base a la presunción, y ello, por expresa determinación de la ley.

Pero, como decíamos, dicha presunción no hace cambiar la carga que originalmente tendría el denunciado (acusado o imputado) de contradecir, puesto que ésta se hubiera forzada si se hubiera producido prueba sobre el hecho objeto de prueba (el fundamental de la pretensión), en el mismo sentido que lo será, si quien se encuentra favorecido con la presunción logra probar el hecho base.

Así, el sindicado como infractor deberá, si pretende que dicha presunción no pese en su contra, dirigir su batería probatoria contra el hecho que sirve de base a la presunción, y en tal caso existiría contraprueba, mientras que si la actividad probatoria está dirigida a negar la afirmación presumida habrá "prueba en contrario"⁵³.

Todo ello con el aditamento de que la prueba del hecho base de la presunción no otorga certeza plena sobre la existencia o

⁵³ *Ibidem*, p. 8.

inexistencia del hecho presumido, y por tanto, admite prueba en contrario, la cual no solamente puede surgir de la producida por el inculpado sino de toda la recabada en el proceso (*regla de comunidad de la prueba*), y que le fuera contraria a la presunción.

Recordándose además que el uso de las presunciones se presenta solamente en los casos en que del material probatorio del juicio, y en la etapa de valoración de la prueba, el juez no obtenga certeza plena de la ocurrencia o no de un determinado hecho que tenga relevancia para la pretensión de una de las partes, es ahí donde se recurre a las presunciones legales relativas. No obstante, advertido por las partes la existencia de presunciones legales relativas, determinará una proactividad probatoria de ambas en el proceso para neutralizar sus efectos.

Como ha señalado FENECH, el cambio en el objeto en los actos de prueba se producen cuando la utilización de los medios correspondientes, en lugar de tender a convencer al juzgador de la exactitud o veracidad de un hecho fundamental de la reclamación (agregamos nosotros como ejemplo: intención de defraudar), tiende a probar otro hecho (por ejemplo: existencia de dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos) ligado con el primero por alguna vinculación jurídica o material (la existencia de una norma que dispone una presunción de intención defraudar cuando se comprueba “*la existencia de dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos*”). Así se ha afirmado que la prueba se desplaza del *thema probandi* al *thema probatum*, esto es, del hecho que se tiene efectivamente interés en probar, al hecho que efectivamente se prueba⁵⁴.

V. Las presunciones legales establecidas en los artículos 206 y 210 del CAROU y sus problemas en torno a la “objetivación” de la responsabilidad por infracciones aduaneras.

⁵⁴ FENECH, Miguel, *Derecho Procesal Tributario*, Tomo III, Barcelona, 1951, p. 274, citado por NAVARRINE, Susana C., y ASOREY, Rubén O., Op. cit., p. 99.

V.A. Las presunciones legales que acompañan el régimen de responsabilidad subjetivo en el CAROU.

Como fue referido previamente, si bien las infracciones aduaneras de Contrabando, Defraudación, y Defraudación de valor, se imputan a título de dolo y culpa, y consecuentemente, ello determina que impere un régimen de responsabilidad subjetiva, estas infracciones fueron acompañadas de un conjunto de presunciones legales, para –según entendemos nosotros– facilitar la posición que tiene el Fisco de probar determinados elementos que son necesarios para la configuración de dichas infracciones.

V.B. Análisis de las presunciones de defraudación (artículo 206 del CAROU) y sus problemas en torno a la “objetivación” de la responsabilidad.

En primer término, se analizarán las “presunciones de defraudación”, establecidas en el artículo 206 del CAROU, en relación a las infracciones aduaneras de Defraudación (artículo 204) y Defraudación de Valor (artículo 205).

Así, el artículo 206 del CAROU, dice lo siguiente:

“Artículo 206) (*Presunciones de defraudación*).- Se presume la intención de defraudar respecto de las infracciones previstas en los artículos 204 y 205 de este Código, salvo prueba en contrario, cuando ocurra alguna de las siguientes circunstancias:

A) *Contradicción evidente entre la declaración aduanera presentada y la documentación en base a la cual debe ser formulada aquella.*

B) *Manifiesta disconformidad entre las normas y la aplicación que de las mismas se haga al efectuar la declaración aduanera.*

C) *Incumplimiento de la obligación de llevar o exhibir libros y documentación, o existencia de dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos.*

D) Se compruebe la adulteración de documentos o registros contables de las personas relacionadas con la operación aduanera efectuada.

E) Cuando se omitan o se establezcan incorrectamente los datos en los respectivos formularios o declaraciones, que para el control de la valoración, el origen o la clasificación establezca la Dirección Nacional de Aduanas".

Una norma similar al artículo 206 se encontraba en la derogada infracción de "Defraudación" (de valor) del artículo 13 del Decreto-Ley N° 14.629, de 13 de Enero de 1977, que disponía en su inciso primero: "Las modificaciones de valor en las importaciones o despachos constituirán la infracción aduanera de defraudación siempre que se compruebe el dolo del importador, no siendo aplicable en ese caso lo dispuesto en el artículo 287° de la ley 13.318, de 28 de diciembre de 1964.". Agregando en su inciso segundo: "Se presumirá la defraudación, sin perjuicio de la prueba en contrario, en los siguientes casos (...)".

El artículo 13 del Decreto-Ley N° 14.629, fue sustituido por el artículo 150 de la Ley N° 16.320, del 1° de Noviembre de 1992, el cual dispuso:

"Artículo 13. Las acciones u omisiones que tiendan a distorsionar u ocultar el precio normal de las mercaderías a importar, definido como tal por la presente ley, constituirán la infracción aduanera de defraudación.

Se presumirá la defraudación cuando:

A) Se compruebe la presentación de declaraciones inexactas o incompletas que pretendan desvirtuar el valor imponible de los tributos;

B) Se compruebe la adulteración de documentos o registros contables de los importadores, relacionados con la operación aduanera de importación que corresponda;

C) El precio normal determinado por la

Dirección Nacional de Aduanas supere como mínimo en un 100% (cien por ciento), el valor declarado por el importador."

Con su precisión habitual, anotaba GONZÁLEZ BIANCHI, en relación al texto modificado por la Ley N° 16.320, que: "Otra cuestión que puede plantearse es si las presunciones en estudio son presunciones del dolo o presunciones que se refieren a la existencia misma de la infracción con todos sus elementos. Durante la vigencia de la redacción hoy derogada, se sostuvieron ambas posiciones, aunque la jurisprudencia no fue muy abundante. No obstante el texto permite sostener que se trata de presunciones de la infracción y no sólo presunciones del dolo"⁵⁵. Agregando luego: "Las presunciones del artículo 13 del decreto-ley No. 14.629, a falta de especificación o distinción, debe considerarse como presunciones referidas a la figura completa, en todos sus elementos, ya sean materiales u objetivos, ya sean subjetivos"⁵⁶.

El texto del artículo 206 del CAROU es claro en cuanto a que lo presumido es "la intención de defraudar", respecto de las infracciones aduaneras de Defraudación (artículo 204) y Defraudación de Valor (artículo 205). Siendo además una presunción relativa, como también lo indica su texto ("salvo prueba en contrario").

Ahora bien, sin perjuicio de un análisis más profundo, que podría (y debería) realizarse de las diversas presunciones, centrándonos en el tema propuesto, puede comprobarse, que del literal E) del artículo 206 del CAROU resulta que, toda "omisión" o todo "incorrecto establecimiento de datos" que se realice en los formularios o declaraciones que a efectos del control de la valoración, el origen o la calificación arancelaria haya establecido la Dirección Nacional de Aduanas, tendrá como

⁵⁵ GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo, *El valor en Aduana. La valoración de las mercancías en el sistema GATT/OMC*, Volumen II, Universidad de Montevideo, Montevideo, 2010. p. 296.

⁵⁶ *Ibidem*.

consecuencia legal, tener por presumida la “intención de defraudar”, esto es, por verificado el dolo.

Claro está, salvo prueba en contrario, prueba que deberá producir el eventual infractor para hacer desvanecer dicha presunción.

En tal caso, encontramos problemas en la estructuración de la presunción que provocan una posible “objetivación” de la responsabilidad.

Así, si se observa, se rompe el criterio de selección del hecho base, que se debe tener como normalmente correlacionado con el hecho presumido: “intención de defraudar”. Puesto que el hecho base atrapa toda “omisión” o todo “establecimiento de datos incorrectos”, y ello, sin mayor esfuerzo, puede advertirse que no son conductas que puedan identificarse de manera naturalmente correlacionada con la intención de defraudar exclusivamente. Puesto que puede existir una omisión o un simple error, sin que sea su correlato la intención de defraudar.

Si bien, eventualmente, la “omisión” o el “establecimiento de datos incorrectos”, en una declaración o formulario, (“que para el control de la valoración, el origen o la clasificación establezca la Dirección Nacional de Aduanas”) podría tener en el plano probabilístico como antecedente un actuar intencional, no tiene la claridad indubitable de alta probabilidad que requiere la presunción, para que pueda conectar naturalmente dicho antecedente con su consecuente, sin que con ello no se afecte las garantías individuales del sujeto a quien se le puede imponer.

Obsérvese en sentido contrario, la previsión del Literal C) del mismo artículo, que dispone:

“C) Incumplimiento de la obligación de llevar o exhibir libros y documentación, o existencia de dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos”.

En dicha presunción de la “intención de defraudar” sí se advierte una conexión probabilística absolutamente mayor entre el hecho base de la presunción (lit. C) y la intención de defraudar, puesto que la

verificación de un hecho de tal naturaleza tiene alta probabilidad lógica, y naturalmente posible, la intención de defraudar.

Sin dudas que la “omisión” o el “incorrecto establecimiento de datos” que se realice en los formularios o declaraciones para el control de la valoración, el origen o la calificación arancelaria establecidos por la Dirección Nacional de Aduanas, pueden tener múltiples causas, y no necesaria y naturalmente, la intención de defraudar al Fisco, en perjuicio de la renta fiscal.

Véase el caso de que la presunción del artículo 206 del CAROU lo fuera en relación a una hipótesis infraccional de defraudación de valor (artículo 205 del CAROU).

En la Defraudación de valor, según dispone el numeral 1 del artículo 205 del CAROU: “*Configura la infracción aduanera de defraudación de valor toda declaración aduanera que distorsione el valor en aduana de las mercaderías en perjuicio de la renta fiscal*”. Por tanto, esta infracción se configura cuando existe una declaración aduanera “*que distorsione el valor en aduana de las mercaderías en perjuicio de la renta fiscal*”.

No obstante lo establecido en el artículo 213 del CAROU, en cuanto a que la infracción de defraudación de valor “*se imputarán a título de culpa o dolo*”, la descripción del verbo típico del numeral 1 del artículo 205 del CAROU, denota la necesidad que la conducta sea dolosa, debiendo primar la lectura del tipo infraccional sobre el régimen general del artículo 213 del CAROU⁵⁷.

En igual sentido se expresó GONZÁLEZ BIANCHI, al analizar el tipo infraccional de la defraudación de valor, al decir que: “*La exacta descripción del verbo típico puede ser dificultosa, pero en definitiva carece de importancia. Podrá ser “declarar” o “distorsionar”, “declarar en forma distorsionada”, “distorsionar el valor en aduana en ocasión de la declaración aduanera”, “efectuar una declaración aduanera*”.

⁵⁷ VARELA, Andrés, “Una necesidad imprescindible: Desterrar definitivamente el régimen de responsabilidad objetiva del infraccional aduanero”, Op. Cit., p. 247.

en la cual se informe de manera distorsionada el valor en aduana"; etc., pero en todo caso siempre será una conducta intencional, ya que la expresión "distorsión" denota una intención. Por lo que, nuevamente, más allá de la norma genérica del artículo 213 del CAROU, el tipo infraccional de la defraudación de valor sería doloso, y por consiguiente no admitiría su imputación a título de culpa. En adición a ello también podría considerarse que se está en presencia de una referencia subjetiva del tipo que se agrega al dolo (el dolo consistiría en tener la conciencia y voluntad de distorsionar el valor en aduana); esta referencia consiste en el ánimo especial que mueve al declarante a tener conciencia y voluntad de la distorsión del valor en aduana, esto es provocar un perjuicio a la renta fiscal. Y como vimos, los elementos subjetivos del tipo sólo pueden existir en una infracción dolosa, por estar vinculados -sin formar parte- al dolo. En cuyo caso, además, la efectiva causación de un perjuicio no sería exigida como requisito constitutivo de la infracción de defraudación de valor, que adquiriría así, la fisonomía de una infracción de peligro"⁵⁸.

Ahora bien, si la infracción de defraudación de valor se completa con la presunción del Literal E) del artículo del CAROU, activada que fuera la presunción (intención de defraudar), por verificarse el hecho base previsto en el literal E) del artículo 206 del CAROU, ello coloca al sujeto afectado por la presunción (el importador) en la imposibilidad de probar hechos negativos y tiene por configurada la infracción de defraudación de valor.

Así, veamos el caso de un importador que omitió un dato establecido para el control del Valor en Aduana en la declaración de valor. En tal caso, ¿cómo podría liberarse el sindicado como infractor, si pretende que dicha presunción no pese en su contra? Si como vimos, dirigiera su esfuerzo probatorio contra

el hecho que sirve de base a la presunción, tratándose de un supuesto donde efectivamente se omitió un dato, no existirá contraprueba alguna. En tanto, la segunda alternativa referida, es dirigir su actividad probatoria a negar la afirmación presumida, es decir, que no existió intención de defraudar, mediante prueba en contrario. No obstante, ¿cómo prueba un no hecho? ¿Cómo prueba que no tenía intención de defraudar, aún en presencia de una omisión de un dato?

Entendemos que en tales casos, existe una incorrecta selección del hecho base, que afecta de manera inadecuada el régimen de responsabilidad subjetiva, "objetivando" la misma, al apartarse del propósito facilitador de la prueba que tienen las presunciones legales, afectando el derecho de defensa del sujeto a quien la presunción de defraudación pueda serle aplicable.

V.C. Análisis de las presunciones de contrabando (artículo 209 del CAROU) y sus problemas en torno a la "objetivación" de la responsabilidad

Como referimos previamente, también en relación a la infracción aduanera de Contrabando, prevista en el artículo 209 del CAROU, se establece determinadas "Presunciones de contrabando", en el artículo 210 del CAROU⁵⁹.

⁵⁹ El artículo 210 del CAROU dispone: "Artículo 210. (Presunciones de contrabando).- Se consideran presunciones simples de contrabando las siguientes:

B) Cuando se introduzca o extraiga por puertos o fronteras, sin la correspondiente documentación, cualquier artículo sujeto a contralor aduanero, o bien si la introducción o salida se efectúa en forma violenta o clandestina, con uso de armas o sin él, o cuando se realice por puntos no autorizados o en horas inhábiles.

C) Cuando se dejen de consumir, sin consentimiento expreso de la Dirección Nacional de Aduanas, las operaciones de tránsito, trasbordo o reembarque, salvo que causas justificadas hayan hecho imposible la realización completa de la operación, sin que haya habido tiempo material de obtener la mencionada autorización previa y que el interesado comunique a la Dirección Nacional de

⁵⁸ GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo, "Error evidente, culpa y tipicidad en las infracciones aduaneras", *Revista de Derecho* N° 20, Montevideo, 2019, p. 134.

En particular, y con el propósito de analizar los posibles problemas de la presunción de contrabando en orden a su posible “objetivación”, solamente veremos el acápite del artículo 210 del CAROU, y su literal A), a cuyos efectos los transcribimos seguidamente:

“Artículo 210. (Presunciones de contrabando).- Se consideran presunciones simples de contrabando las siguientes:

A) Cuando se introduzca o extraiga por puertos o fronteras, sin la correspondiente documentación, cualquier artículo sujeto a contralor aduanero, o bien si la introducción o salida se efectúa en forma violenta o clandestina, con uso de armas o sin él, o cuando se realice por puntos no autorizados o en horas inhábiles.”

En primer término, corresponde destacar una

Aduanas la interrupción y sus motivos, dentro del plazo que determinan los reglamentos; si se sustituyen bultos o contenidos o se retornan o vuelven clandestinamente al país los artículos sacados en algunos de los conceptos expresados.

D) Cuando los medios de transporte se aparten de las rutas preestablecidas para su entrada, salida o tránsito.

E) En los casos de introducción o extracción de mercaderías en forma que escape a la fiscalización usual, ocultas en secretos o dobles fondos o en otra forma de clandestinidad, o bien empleando una vía o conducto no autorizado, como por ejemplo, la introducción de objetos de reducido volumen en la correspondencia recomendada.

F) En los casos de movilización de mercaderías sin la documentación correspondiente establecida por las disposiciones pertinentes.

G) Cuando las embarcaciones conduciendo carga de trasbordo o de reembarque fueran halladas al costado de buques diferentes de los expresados en los permisos correspondientes.

H) Cuando se simulen operaciones, se falsifiquen o sustituyan documentos, marcas o sellos, con el objeto de realizar, facilitar u ocultar un fraude en perjuicio de la renta fiscal.

I) Cuando un medio de transporte no llene los requisitos y formalidades prescriptos por las leyes de la materia para justificar su arribada forzosa.”

diferencia en relación al artículo 206 del CAROU, en tanto el texto del artículo 210 del CAROU establece una presunción de la figura típica configurada, y no del elemento subjetivo “intención” (dolo).

Esto no es menor, por cuanto, como decía GONZALEZ BIANCHI en relación a las presunciones del artículo 13 del Decreto-Ley N° 14.629, “...deben considerarse como presunciones referidas a la figura completa, en todos sus elementos, ya sean materiales u objetivos, ya sean subjetivos”⁶⁰.

En tiempos de vigencia del artículo 253 de la Ley N° 13.318, que contenía el tipo infraccional de Contrabando, y un conjunto de presunciones legales en relación a la misma, estas referían a presunciones que habilitaban el inicio del procedimiento por infracción de contrabando, en los supuesto ahí previstos (“Se podrá iniciar el procedimiento por contrabando entre otros casos en los siguientes:...”). Resultando ser aquellos literales iguales en contenido a los previstos en el artículo 210 del CAROU. Sin perjuicio del acápite que refería a poder iniciar el procedimiento por contrabando, la Doctrina de la época las consideraba como presunciones simples de la infracción incluso desde la vigencia del Decreto-Ley N° 10.257, de 23 de Octubre de 1942, y ello, pese a su redacción⁶¹.

No obstante, existe una diferencia fundamental, que está dada por el régimen de responsabilidad imperante en la infracción aduanera de Contrabando, que en vigencia de la Ley N° 13.318, era un régimen de responsabilidad objetiva⁶², y ello parece no

⁶⁰ GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo, *El valor en Aduana. La valoración de las mercancías en el sistema GATT/OMC*, Op. Cit., p. 296.

⁶¹ Una revisión de dichos antecedentes, puede verse en GONZÁLEZ, Ariosto D. *Tratado de Derecho Aduanero Uruguayo*. Tomo II. Montevideo, Edición de la Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República, 1964, p. 190-191.

⁶² El artículo 287 de la Ley 13.318 disponía: “En los casos de infracción aduanera no será admisible ninguna excusa fundada en la buena fe, en el error propio o ajeno o en la falta de intención de

haberse apreciado al modificar el texto, e incluir una "presunción simple de contrabando".

Asimismo, debe observarse, que la configuración de la infracción de contrabando presumida, se puede alcanzar con menos elementos que los requeridos en el tipo infraccional del artículo 209 del CAROU, con lo cual, pierde absoluto sentido requerir el triple juego de elementos que normalmente son reconocidos a la infracción de contrabando para configurar la infracción que resultan de la lectura de su tipo (artículo 209 del CAROU). Pero incluso, y ello es más grave, en los demás literales del artículo 210, resultan elementos diversos al tipo del artículo 209 del CAROU, que verificados, y sin prueba en contrario, configuran la infracción de Contrabando. Pareciera con ello que existiría, en la vía de los hechos, tantos tipos de contrabando como presunciones establecidas en el artículo 210 del CAROU, lo cual es metodológicamente inaceptable.

Ahora bien, volviendo al literal A) del artículo 210, decíamos que podría configurarse la infracción de contrabando, si se verificase la presunción establecida en dicho literal, con menos elementos que los que requiere el tipo infraccional del artículo 209.

El artículo 209 del CAROU dispone:

"Artículo 209. (Contrabando).- Configura la infracción aduanera de contrabando toda acción que tenga por objeto la entrada o salida de mercadería del territorio aduanero, en forma clandestina o violenta, o sin la documentación correspondiente, que esté destinada a traducirse en una pérdida de renta fiscal o en la violación de los requisitos esenciales para la importación o exportación definitivas de determinadas mercaderías que establezcan leyes y reglamentos

perjudicar o defraudar al Fisco, sin perjuicio de lo que dispongan leyes especiales".

especiales aún no aduaneros."

Así, se ha entendido que, al igual que sucedía con el tipo infraccional de Contrabando del derogado artículo 253 de la Ley N° 13.318, para que pudiera configurarse la infracción de contrabando prevista en el artículo 209 del CAROU, debería poder verificarse la existencia de un "triple juego de elementos". En tal sentido, debe procederse –metodológicamente– del siguiente modo: en primer término, debería confirmarse que se está ante una *entrada o salida, de mercadería del territorio aduanero*, en segundo término, y partiendo de la base de que el primer requisito ha sido satisfecho, se debería analizar si dicho ingreso fue realizado *en forma clandestina o violenta, o sin la documentación correspondiente*; y aún en la hipótesis de que se hubiera dado alguna de las circunstancias predichas (o incluso todas), en tercer término, para que puedan considerarse "completos" todos los *elementos estructurales del tipo legal*, ese ingreso debería –además– estar destinado a traducirse en una *pérdida de renta fiscal* o "en la *violación de los requisitos esenciales para la importación o exportación definitiva de determinadas mercaderías que establezcan leyes y reglamentos especiales aún no aduaneros*"⁶³.

En relación al tipo infraccional de Contrabando, ha expresado GONZÁLEZ BIANCHI, que "nuevamente estamos en presencia de un tipo abierto. Pero es importante resaltar que en este caso, quizás todavía con mayor claridad que en el caso de la defraudación de valor, nos encontramos con una figura típica cuya configuración requiere

⁶³ Al respecto puede verse más ampliamente: LABANDERA, Pablo, "Estudios sobre el Código Aduanero de la ROU", en *Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Anotado y concordado. Segunda Edición. Ampliada y actualizada*. Montevideo, Editorial La Ley Uruguay, 2016, p. 460-469.

dolo y con una referencia subjetiva del tipo⁶⁴”.

Agregando después que: “en efecto, el verbo típico es “toda acción que tenga por objeto la entrada o salida de mercadería del territorio aduanero en forma clandestina o violenta o sin la documentación correspondiente”. Y luego, aparece una clara referencia subjetiva del tipo: “que esté destinada a traducirse en una pérdida de renta fiscal o en la violación de requisitos esenciales (...)” (el destacado no está en el original). Una vez más debemos recordar que estas referencias son tendencias subjetivas que reflejan una expresión psíquica del agente que tiende de modo especial a un determinado fin. Son distintos del dolo y reflejan intenciones que van más allá de querer que se realice el tipo o son disposiciones particulares internas que se ponen de manifiesto en el modo de obtener la realización del tipo. El dolo en la infracción de contrabando consiste en la conciencia y voluntad de ingresar o extraer mercadería del territorio aduanero en forma clandestina, violenta o sin la documentación correspondiente. Esa acción (dolosa) está teñida en el tipo por una particular tendencia subjetiva (provocar una pérdida de renta fiscal o violar requisitos esenciales, etc.) que no puede ser otra cosa que indicativa, además, de la voluntad de realizar el tipo, debiéndose descartar en estos casos que la infracción o delito pueda castigarse simplemente a título de culpa o negligencia.”⁶⁵

Concluye GONZÁLEZ BIANCHI indicando que “nuevamente, la incriminación abierta prevista en el art. 213 del CAROU debe ceder ante la estructura del tipo del art. 209, la cual denota que la infracción de contrabando sólo puede castigarse a título de dolo”⁶⁶.

No obstante, dado que dicha presunción (la del literal A) del artículo 210 del CAROU) recoge dos de los tres juegos de elementos estructurales de la infracción de contrabando (artículo 209 del CAROU), quedando fuera un

elemento central del tipo, que es que la acción “esté destinada a traducirse en una pérdida de renta fiscal o en la violación de los requisitos esenciales para la importación o exportación definitivas de determinadas mercaderías que establezcan leyes y reglamentos especiales aún no aduaneros”, si opera la prueba del hecho base establecido en el Literal A) del artículo 210 del CAROU, que requiere –dicho más sencillamente–, determinar el ingreso o la salida de cualquier artículo sujeto a control aduanero (que son todos), sin la correspondiente documentación, o eludiendo el control aduanero (en forma violenta o clandestina, o cuando se realice por puntos no autorizados o en horas inhábiles), se tiene por configurada la infracción, sin importar el elemento subjetivo requerido por el régimen de responsabilidad subjetiva, que es la intención (dolo).

En tal caso, se desatiende por completo al elemento subjetivo, lo que evidencia un error en el establecimiento de las presunciones de contrabando, y por tanto, con ello se “objetiva” la responsabilidad.

VI. Pautas para evitar la “objetivación” de la responsabilidad.

Como corolario de lo visto en el presente, al revisar alguna de las presunciones en un régimen de responsabilidad subjetivo, como el que impera en Uruguay en relación a determinadas infracciones aduaneras (Contrabando, Defraudación, y Defraudación de valor), podemos establecer algunas pautas para evitar la “objetivación” de la responsabilidad en un régimen de responsabilidad subjetiva.

Así, al establecer presunciones se debe hacerlo solamente para los casos en que sea muy difícil la acreditación de un hecho para un sujeto, dada su posición en relación al acceso a la prueba del mismo.

Hemos sostenido que, imperando un régimen de responsabilidad subjetivo, dentro del cual se establezcan presunciones relativas en algunos supuesto especiales, que puedan tener relación con la conducta intencional de los infractores, se puede conseguir equilibrar

⁶⁴ GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo, “Error evidente, culpa y tipicidad en las infracciones aduaneras”, Op. Cit p.134.

⁶⁵ Ibídem, p.134-135.

⁶⁶ Ibídem, p. 135.

la dificultad probatoria del Fisco en materia de imputación de la conducta del infractor, sin violentar de modo alguno los derechos de los eventuales imputados, y ello, toda vez que tales presunciones cumplan ciertas condiciones requeridas a los efectos.

Sólo en el caso de que la conducta requiera de dolo, y que él mismo fuera difícil de acreditar, por la naturaleza de la conducta descrita y sancionada, se deberá evaluar por el Legislador la utilización de presunciones respecto del elemento intención, determinando cuáles son los hechos base que normalmente se pueden presentar ligados a aquel.

No desconocemos que pueden ser igualmente útiles las presunciones legales para dar por probado hechos que tengan relevancia en el elemento objetivo de la infracción, en tanto no trasvasen sus efectos al elemento subjetivo.

En cualquier caso, se deben diseñar las presunciones de tal forma que exista una correlación natural entre el hecho base y el hecho presumido.

Así, en la construcción de la relación entre hecho base y hecho presumido en una presunción legal, debe existir un nexo causal, que recoja de manera eficiente, el alto grado de probabilidad de existencia en el mundo fenoménico de dicha conexión, con prescindencia de la presunción.

Todas las ventajas que pueden otorgar las presunciones legales, en orden a la prueba, a favor de quien tiene la carga de probar los hechos configurativos de una infracción aduanera, frente a la dificultad de acceso a la misma, pueden afectar de manera directa las garantías individuales de los sujetos a quienes se les imponen, si las mismas son incorrectamente estructuradas.

En todo caso, siempre debe primar la protección de los derechos individuales de los sujetos que puedan estar sometidos a un proceso por una posible infracción aduanera, para evitar imponer sanciones a no culpables, que son en definitiva inocentes, y ello, pese al riesgo que pueda significar no imponer una sanción a un posible culpable.

ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS QUE SE PRESENTAN EN LA APLICACIÓN DE LA LLAMADA “LEY DE MORATORIA” REFERIDA A LOS DELITOS ADUANEROS

Guillermo Vidal Albarracín

I. Introducción: ¿Qué establece la ley 27.541 y sus modificatorias?

Con fecha 23 de diciembre del año 2019 se publicó la Ley 27.541 mediante la cual, entre otras cuestiones, se estableció un régimen de “Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras para MiPyMEs” (ver Capítulo I del Título IV de la ley).

La medida está dirigida a los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social, que encuadren y se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas o Medianas Empresas (según los términos del artículo 2° de la ley 24.467) a fin de que regularicen sus obligaciones tributarias, inicialmente vencidas al 30 de noviembre de 2019, estableciendo como uno de sus beneficios la extinción de las acciones penales vinculadas a tales obligaciones tributarias.

En virtud de la crisis generada por la pandemia, dicho régimen fue ampliado en dos oportunidades, primero por la ley 27.562 y más recientemente por la ley 27.653, permitiendo el acogimiento a todo tipo de sujetos y por obligaciones vencidas hasta el 31 de agosto del año pasado.

De tal manera, a la situación de emergencia que provocó el establecimiento del régimen de regularización referido, se le sumó la profundización de la crisis generada por la pandemia, todo lo cual obligaba más que nunca a brindar reglas claras que limiten la posibilidad de que surjan sorpresas posteriores, tal como ocurrió con el régimen de regularización anterior.

En tal sentido, cabe resaltar que se trata de un régimen de “Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras” que en lo que aquí interesa, establece que:

“(…) los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (...) podrán acogerse, por las obligaciones (...) o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen por el presente Capítulo (...).”

Asimismo, dispone que *“(…) los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones conforme lo previsto por la Ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias y los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional (...).”* Mientras que el artículo 9° incluye también *“(…) las obligaciones allí previstas que se encuentren en curso de discusión administrativa o sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial a la fecha de publicación de la presente ley en el Boletín Oficial, en tanto el demandado se allane incondicionalmente por las obligaciones regularizadas y, en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos (...).”*

“(…) [e]l acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme. La

cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la extinción de la acción penal tributaria o aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación (...)”.

De tal manera, cabe resaltar que el régimen permite regularizar obligaciones tributarias estableciendo la extinción de la acción penal vinculada a tales obligaciones tributarias, es decir, se trata de una “amnistía” conforme lo dispone el art. 59 del Código Penal y el art. 75, inc. 20 de la Constitución Nacional.

II. Principales problemas que se plantean en la aplicación del régimen referido: ¿Es posible aplicar el régimen en cuestión respecto los delitos aduaneros? ¿Se aplica a todos los delitos aduaneros? ¿Se puede aplicar a los delitos tentados?

1. Tal como había ocurrido respecto a regímenes anteriores similares, la práctica judicial demostró que varios funcionarios judiciales se opusieron a su aplicación en las investigaciones de delitos aduaneros en la medida en que dichos ilícitos no se mencionaban específicamente en la ley.

A pesar de ello, lo cierto es que cuando el tema fue planteado judicialmente, el criterio mayoritario recogió la postura de la Cámara Nacional de Apelaciones del fuero Penal Económico referida a la norma anterior, afirmándose que “(...) no obstante su redacción poco clara (...) esa regularización comprende, contrariamente a lo sostenido por el a quo, las acciones penales, tributarias y aduaneras, debiéndose considerar incluidos en el régimen tanto los delitos tributarios como los delitos aduaneros siempre que importen una obligación tributaria impaga (...)”¹.

2. Ahora bien, el régimen en cuestión ¿se aplica a todos los delitos aduaneros o solo a

alguno de ellos? En tal sentido, luego de superada la discusión referida en el punto anterior, también surgieron interpretaciones restrictivas en relación a la aplicación del régimen a las figuras agravadas.

Al respecto, en el mismo precedente citado en los párrafos anteriores, la misma Cámara de Apelaciones afirmó que la extinción del régimen de la ley anterior no era automática, pues se debían previamente analizar “*la naturaleza de la maniobra y el fin perseguido por la misma en cada caso particular (...) pues no puede estimarse que se esté en presencia de una maniobra llevada a cabo sólo para evitar el pago o reducir el monto de los derechos de importación y los demás cargos correspondientes a la mercadería involucrada, sino que se trataría de la introducción al país en forma clandestina de mercadería que de aquella manera también habría sido sustraída de los controles vinculados con el cumplimiento de normas de seguridad eléctrica establecidas para el consumo de aquella dentro del país*”².

Es decir, a pesar de aceptarse la aplicación del régimen para los delitos aduaneros y aún cuando la ley no estableció limitación alguna, existe una tendencia que pretendería limitar su aplicación sólo para los casos en los que el imputado del delito de contrabando hubiera querido únicamente eludir el pago de tributos.

² Conforme Incidente de acogimiento a la Ley 27.260 – causa nro. 529/2016, Caratulada: “N.N. S/INF. LEY 22.415, J.N.P.E. Nro. 6, Sec. Nro. 11 – Expte. nro. CPE 529/2016/205/84/CA132- Orden Nro. 28.850 – Sala B – Cámara Nacional en lo Penal Económico – 25.3.2019. Allí se afirmó que “(...) los delitos previstos por la ley aduanera, en la medida en que se vinculen con obligaciones originadas en cargos suplementarios por tributos a la exportación o la importación, (...) se encuentran alcanzados por los supuestos de suspensión y de interrupción del ejercicio de la acción penal previstos por el art. 54 de la Ley 27.260, y por la causal nueva de extinción de la acción penal prevista por los arts. 46 y 54 de la norma mencionada. No obstante, aquellos beneficios no resultan de aplicación automática a todos los casos de contrabando, sino que corresponde analizar la naturaleza de la maniobra y el fin perseguido por la misma en cada caso en particular”.

¹ Por ejemplo, ver resolución de la Cámara del 8 de junio 2017 en causa Nro. de Orden 30.725 Reg. Interno 303/2017, entre otras.

Esta misma postura parece surgir de una mala lectura de precedentes de la Cámara Federal de Casación³, en el que recogiendo un precedente anterior⁴, se señalaría que sólo sería aplicable en la medida que el delito de contrabando imputado se relacione “exclusivamente” con obligaciones aduaneras de naturaleza tributaria, lo cual a nuestro criterio no corresponde, porque el régimen no exige dicha exclusividad.

Contrariamente a todo lo allí expuesto, entendemos que es el propio texto de la norma el que establece una amnistía en relación a todas las acciones penales aduaneras sin distinción, siempre y cuando se trate de supuestos que generen obligaciones tributarias que puedan ser regularizadas.

Por ello, sostenemos que no corresponde efectuar una restricción en su aplicación a través de la posible menor o mayor afectación del bien jurídico tutelado por la norma que presenta el hecho, ya que justamente como sostuvo la Corte en el leading case “Legumbres”, “(...) el legislador ha concebido el delito de contrabando como algo que excede el mero supuesto de la defraudación fiscal (Fallos: 296:473 y 302:1078), pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las

facultades legales de las aduanas, concepto que ha sido precisado en la redacción del artículo 863 del Código Aduanero circunscribiendo dichas facultades de control, respecto del contrabando, solamente a los hechos que impiden u obstaculizan el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones”⁵.

Es decir, si el fundamento de punición del delito de contrabando no se encuentra en la afectación de la recaudación fiscal, sino en la vulneración al adecuado, normal y eficaz ejercicio de la función de control del tráfico internacional de mercaderías asignada a las aduanas, no corresponde encontrar un límite en la aplicación del régimen analizado en la menor o mayor afectación que de dicho control puede presentar la conducta juzgada, sino solamente en la existencia o no de la obligación tributaria a regularizar.

Si esto no fuera así, debería excluirse entonces todos los contrabandos porque como dijo la Corte, se trata de un delito que excede el mero supuesto de defraudación fiscal. Reitero, atento que la Ley 27.541, ni las normas posteriores, establecen limitación alguna, es claro que en todos los expedientes donde se impute un delito aduanero (esto es, delito de contrabando simple –arts. 863 y 864 del CA–, agravado –arts. 865 del CA–, su tentativa –art. 871 del CA– o el delito de encubrimiento –art. 874 del CA–), siempre que exista una obligación tributaria que pueda ser regularizada, resulta pasible de ser incluida dentro del régimen en cuestión.

Por otra parte, aún cuando no corresponde efectuar distingo alguno en base a lo que el imputado hubiera querido o si se trata de un supuesto en el que además de dicha obligación tributaria eludida, provocó algún efecto adicional como por ejemplo el posible incumplimiento a una restricción que puede perfectamente ser subsanada con posterioridad. Es importante recordar que una cosa es que se trate de mercadería prohibida y

³ CFCP, Sala IV, “RUCHTEIN, Sergio Leonardo s/ recurso de casación”, sentencia del 25 de junio de 2019, con Reg. N° 1269/19.4.

⁴ CFCP, Sala III, “GUIDO, Diego Esteban y otros s/ rec. de casación” sentencia del 29 de marzo de 2019 – Reg. 278/19. Así, se señaló que: “(...) los hechos constitutivos del delito de contrabando no se vinculan en todos los casos solo con el incumplimiento de obligaciones tributarias, en la que medida en que pueden relacionarse con conductas que afectan a otros bienes jurídicos diferentes a la actividad fiscal (...). A partir de lo expuesto, se destacó que teniendo en cuenta que la ley 27.260 fue concebida como una herramienta de política criminal vinculada con la actividad financiera y económica del Estado, relativa a la recaudación de fondos para solventar el gasto público, cabe concluir que el acogimiento al régimen de regularización excepcional previsto en su Título II y, por ende, los beneficios previstos para quienes se adhieran a dicho régimen, sólo resultan procedentes si las obligaciones aduaneras incumplidas son de naturaleza tributaria (...)”.

⁵ CSJN, Legumbres SA. y otros s/ contrabando. Causa L. 119. XXII, sentencia del 19/10/1989. Fallos: 312:1920.

otra muy distinta que su ingreso o egreso necesite de una intervención previa de otro organismo como SEDRONAR, ANMAT, INAL, RENAR, etc. y que sólo constituye una restricción a la importación y exportación⁶.

De tal manera, se advierte que, si el legislador hubiese querido efectuar algún distingo entre los delitos aduaneros aplicables, así lo hubiera hecho expresamente, resultando por ello cualquier interpretación restrictiva contraria a lo que la letra de la ley establece, poniendo incluso en tela de juicio, la división de poderes prevista en la Constitución Nacional.

Esta postura fue sostenida expresamente por la Cámara de Apelaciones afirmando que “(...) no se advierte que a partir del texto de la citada norma pudiera válidamente sostenerse lo argumentado por la parte recurrente en cuanto al alcance restrictivo que debería otorgarse al artículo en cuestión, de modo que pudiera concluirse que la extinción de la acción penal prevista en la norma no aplica a ninguno de los supuestos contemplados por el art. 865 de la ley 22.415 (...)” recordando el mismo precedente de la Corte vinculado a que la primera fuente de interpretación de la ley debía ser su letra “... En el caso, por el texto legal del que se trata no se establece con relación a las acciones penales aduaneras, a fin de posibilitar la extinción de las mismas en los términos de la ley 27.541, otra condición que la existencia de una obligación tributaria susceptible de ser regularizada y que, con relación a aquéllas, no exista sentencia firme. Por lo tanto, corresponde concluir que, para el caso de haberse pretendido distinguir entre diferentes supuestos de delitos aduaneros, y asignar sólo a algunos de éstos la posibilidad de acceder a la amnistía que se establece por el régimen excepcional del art. 10 de la ley 27.541, así lo hubiera hecho expresamente el legislador, cuya inconsecuencia o falta de previsión no se supone (Fallos: 306:721; 307:518) y, por lo tanto, una interpretación del

texto legal como la que promueve la querrela conllevaría una inaceptable arrogación de facultades legislativas propias de otros poderes del Estado”⁷.

Esta misma postura la compartió la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal en el precedente: “GARFUNKEL, Matías s/ recurso de casación”⁸. Así, tal como surge del voto del Dr. Carbajo, allí se resalta que “(...) la fundamentación dada en el decisorio cuestionado resulta insuficiente para excluir al interesado del acceso al régimen de

⁷ Incidente de extinción de Falta de Acción en la causa N° CPE 529/2016 y que tiene el número Causa N° CPE 529/2016(-C)/154/CA137, orden N° 30.236. Sala “B”. Lo mismo en el “Incidente de acogimiento a la ley 27.260 de Elio Roberto TORNAVACCA en la causa CPE 1157/2013, caratulada ‘TORNAVACCA, ELIO ROBERTO S/INF. LEY 22.415’” (causa N° CPE 1157/2013/1/CA1, res. del 06/03/18, Reg. Interno N° 95/18, considerandos 3° a 23° del voto del Dr. Roberto Enrique HORNOS), criterio que fue reiterado mediante pronunciamientos posteriores (confr. CPE 1155/2016/4/CA2, res. del 06/04/18, Reg. Interno N° 182/18; CPE 443/2012/6/CA4, res. del 09/04/18, Reg. Interno N° 183/18; CPE 886/2008/9/CA2, res. del 06/06/18, Reg. Interno N° 393/18; CPE 1279/2016/2/CA3, res. del 29/06/18, Reg. Interno N° 497/18; CPE 529/2016/205/84/CA132, res. del 25/03/19, Reg. Interno N° 160/19; CPE 1279/2016/2/CA4, res. del 27/03/19, Reg. Interno N° 174/19; CPE 655/2016/4/CA2, res. del 03/09/19, Reg. Interno N° 625/19, de esta Sala “B” y también por la Sala “A” de esta Cámara de Apelaciones (confr. CPE 1407/2015/6/CA5, res. del 14/10/20, Reg. Interno N° 324/20, de la Sala “A”), en función de una postura interpretativa que, por otro lado, fue receptada posteriormente por pronunciamientos de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. CFCP, Sala I, causa N° CPE 1279/2016/2/CFC1 y “DAMINO, Diego Eduardo s/ recurso de casación”, res. del 29/07/20, Reg. 923/20; Sala III, causa N° CPE 990000274/2011/T01/8/CFC2, “ATKINSON, Guillermo Jorge s/ recurso de casación”, res. del 09/05/19, Reg. N° 639/19; y Sala IV, causa N° FCB 32023049/2012/T01/CFC1, “RUCHTEIN, Sergio Leonardo s/recurso de casación”, res. del 25/06/19, Reg. N° 1269/19).

⁸ CFCP, “GARFUNKEL, Matías s/ recurso de casación” Expte. N° CCC 63390/2013/T01/6/CFC2, sentencia del 19 de abril de 2021.

⁶ La CSJN se pronunció en tal sentido en el precedente “NATE” del 12/6/2012 – N. 6. XLVI. REX.

regularización de obligaciones aduaneras previsto en la ley 27.541, pues no ha mediado afectación a las facultades de control del servicio aduanero sobre mercaderías prohibidas, ni existen razones dentro del texto legal de la ley 27.541 que permitan sostener la discriminación efectuada en torno a la naturaleza de los bienes afectados a la maniobra, motivos que me conducen a considerar al auto recurrido como arbitrario por apartamiento de la normativa sustancial vigente (Fallos: 330:1465; 339:459, entre otros) (...)”.

3. Por otra parte, cabe señalar que la circunstancia de que el hecho gravado se produzca luego del libramiento, no impide tampoco aplicar el régimen en cuestión en relación a los hechos tentados, toda vez que en materia aduanera, la obligación de pago siempre nace antes del libramiento (cfr. arts. 638 y 789 del Cód. Aduanero⁹) y por ende, aún en tales casos, existen obligaciones tributarias que pueden ser regularizadas.

Así, la justicia ha sostenido que no es razonable considerar que la normativa refiera, exclusivamente, a hechos de contrabando consumados cuyas mercaderías hayan sido liberadas a plaza, dejando de lado las maniobras configurativas de tentativa de contrabando donde la importación para consumo no llegó a producirse plenamente, merced a la intervención temprana de la autoridad de contralor. Sostener lo contrario implicaría, por lo demás, una clara afectación al principio de igualdad reconocido por el artículo 16 de la Constitución Nacional, en tanto una persona que consumó el delito de contrabando, porque logró despachar a plaza la mercadería, podría obtener el beneficio de

⁹ Ver art. 638 del CA: “No obstante lo dispuesto en el artículo 637, cuando ocurriere alguno de los siguientes hechos corresponderá aplicar el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de: a) la comisión del delito de contrabando o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación (...)”. Art. 789 del CA: “El pago de la obligación tributaria aduanera debe efectuarse al contado y antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía”.

la extinción de la acción penal, mientras quien cometió una tentativa debería afrontar el proceso penal y, paradójicamente, una eventual condena equiparada con la del contrabando consumado, en función de la paridad de penas establecida por el artículo 872 del Código Aduanero. Luego de efectuarse un análisis integral de las previsiones de la ley 27.541, ese criterio se presenta como el más razonable, coherente con el programa establecido por el legislador, con el sistema de beneficios que la ley citada crea y acorde con las reglas de interpretación según las cuales en caso de duda ha de decidirse siempre en el sentido más garantizador del derecho de que se trate.

4. Por último, es importante aclarar que el efecto de la extinción debe trasladarse a todos los imputados de la causa. Así, como en las causas penales aduaneras suele haber más de un imputado, si uno de ellos se allana al pago de los tributos debidos regularizando así la obligación tributaria base del delito aduanero en cuestión, el efecto previsto en el art. 59 inc. 2 del Código Penal (amnistía) se traslada al resto dado que la obligación tributaria es solidaria. Cabe recordar que el Código Aduanero en su art. 782 dispone esta situación afirmando que “(...) los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación o de exportación responden solidariamente por los tributos pertinentes (...)”.

Esta postura fue resaltada por el Dr. Guillermo Coronel en un trabajo anterior¹⁰, citando incluso un fallo de la Cámara Nacional en lo Penal Económico en el que se destacó que “(...) los efectos de la amnistía alcanzarían no sólo al autor, sino también a los coautores, cómplices e instigadores”. En aquel sentido se ha expedido la Cámara Federal de Casación Penal al afirmar que “(...) la extinción de la acción penal prevista en la norma referida se

¹⁰ CORONEL, Guillermo Felipe, “La extinción penal aduanera por efecto de la ley de solidaridad social”, en *AduanaNews, Periódico jurídico aduanero, transporte y comercio exterior*, publicado el 27 de febrero del 2020, disponible en: [La extinción penal aduanera por efecto de la ley de solidaridad social | Aduana News](#)

encuentra regulada para los supuestos relativos a las obligaciones tributarias directamente pertinentes a los delitos imputados o imputables al sujeto que efectúa la exteriorización, es decir, contemplados como elementos del tipo penal objetivo. En efecto, el beneficio de liberación alcanza a las acciones penales que se siguen o pueden seguirse en contra de un sujeto siempre y cuando la exteriorización lo sea respecto de las transgresiones que constituyan el objeto procesal de la causa penal en trámite” (Cfr. CFCP, Sala IV, 05/06/2017, causa N° FCB12000035/2012/5/CFC2, Reg. N° 641/17.4).

III. Conclusión

Por todo ello, cabe resaltar que a nuestro criterio, adoptar una interpretación restrictiva vulnera el principio de legalidad (art. 18 y 19 de la CN), como así también la competencia exclusiva del Congreso de la Nación a los fines de la determinación del impuesto, sus elementos esenciales, el contenido y alcance de la amnistía que importa la ley 27.541 y las liberaciones de acciones penales que éste régimen especial establece (cfr. art. 4, 52, 75, inc. 1, 2 y 20 y 99, inc. 3 de la CN) y los principios de *in dubio pro reo* y *pro homine*, aplicables a esta materia¹¹.

¹¹ Luis M. García recuerda que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha identificado expresamente el principio *pro homine* como “*principio de interpretación extensiva de los derechos humanos y restrictiva de sus limitaciones*” (Corte IDH, O.C. 5/85). GARCÍA, Luis M., “El derecho internacional de los derechos humanos ¿cuestión de derecho internacional o cuestión de derecho doméstico?” en Luis M. García (coord.), *Los derechos humanos en el proceso penal*, Ábaco, Buenos Aires, 2002. Mónica Pinto afirma que el principio *pro homine* contiene un criterio hermenéutico que informa todo el derecho de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria.

Respecto a esto último, cabe recordar que nuestra Corte Suprema tiene dicho que “*la Constitución Nacional no excluye la posibilidad de que el Congreso legisle sobre otros contenidos de la amnistía, en tanto y en cuanto se mantenga su carácter esencial de amnistías generales, toda vez que la amnistía es esencialmente general, abarca a todos los supuestos comprometidos en una clase de delitos, y es resorte del Poder Legislativo, único poder que tiene la potestad de declarar la criminalidad de los actos, de crear sanciones y de borrar sus efectos*”.

Y es así que la causa determinante del acogimiento (y del éxito del mismo) es la confianza depositada en el Estado, no sólo en su capacidad de gestión futura, sino en la conducta de sus órganos de aplicación en el cumplimiento de los beneficios ofrecidos por la Ley en cuestión. Esto último implica el compromiso de una interpretación amplia y a favor del contribuyente de todos aquellos aspectos omitidos o no claros en su letra, para así poder lograr la finalidad buscada por el régimen, más aún ahora en que la situación de emergencia, se profundizó con la crisis generada por la pandemia.

Este principio coincide con el rasgo fundamental del derecho de los derechos humanos, esto es, estar siempre a favor del hombre (vg. art. 5 PIDCP; art. 29 CADH) art. 5 (PIDESC) art. 1.1 Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes; art. 41 Convención sobre los Derechos del Niño). PINTO, Mónica, “*El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos*” en *La aplicación de los Tratados sobre Derechos Humanos por los tribunales locales*, Cels. Editores del Puerto, 2004, pág. 163.

PANEL IV: EL DERECHO ADUANERO EN PARTICULAR

LA AUTONOMÍA DEL DERECHO ADUANERO COMO CIENCIA NORMATIVA. EVOLUCIÓN. RELACIONES CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO

Harry Schurig

I. Introducción

En primer lugar quisiera agradecer a las autoridades de la Facultad de Derecho representadas en la persona del Doctor Marcelo Gebhard y en particular al Doctor Horacio Corti y a la Doctora Catalina García Vizcaíno por la posibilidad que me brindan de acompañarlos desde este rol de panelista y compartirles algunas ideas y ciertas incertidumbres que se suscitan al tiempo de analizar los institutos aduaneros.

Elegí para esta oportunidad una temática de corte más bien teórico, como lo es la referida a la autonomía del Derecho Aduanero, en alusión al espíritu de estas Jornadas que se centran en la conmemoración del bicentenario de la fundación de la Universidad de Buenos Aires.

Indagaremos respecto a qué es lo que motiva que un conjunto o sistemas de conocimientos pase de ser una simple especialización temática a transformarse en una rama autónoma del Derecho.

Tradicionalmente se consideró al Derecho Aduanero como un capítulo temático inserto en el Tributario, al que se atribuía incluso una categoría secundaria o residual, en tanto que –habitualmente– ni siquiera integraba los programas de estudio de las materias de grado ni la currícula de los postgrados dedicados a la especialidad tributaria.

Desde esa óptica, el Derecho Aduanero y la Aduana como organismo se subsumían dentro de la función recaudadora estatal. Esta idea estuvo en juego al tiempo de la creación de la AFIP por el Decreto 618/97, puesto que ello implicó la desaparición de la antigua Administración Nacional de Aduanas (ANA); estructurada como ente autárquico regulada

principalmente por los arts. 17 a 35 del Código Aduanero, hoy derogados.

Su eliminación generó la subsunción de las facultades y roles aduaneros bajo los designios y lineamientos de un nuevo órgano recién nacido, la AFIP; donde primaba la meta de fiscalización y recaudación por sobre la de control del tráfico internacional de mercaderías.

Si bien el Decreto 618/97 determina que la AFIP tendrá las competencias asignadas anteriormente a la ANA (art. 1 y 3), el hecho de dejar de ser la Aduana un ente autárquico para pasar a constituirse en un componente de otro organismo (nuevo), bajo la denominación de Dirección General, no fue una cuestión menor. Sobre este punto abundantes opiniones doctrinarias se expresaron de manera negativa respecto de la fusión del ente aduanero.

No obstante la realidad de los últimos años fue modificando el panorama, en tanto que si bien en la Argentina los recursos de fuente tributaria aduanera siguen siendo importantes para nuestras arcas fiscales, lo cierto es que a nivel nacional y mundial los procesos de integración y los acuerdos internacionales han tendido a la disminución de las barreras arancelarias, focalizándose en las paraarancelarias.

A su vez, la Aduana viene transformándose en una dependencia de significativa relevancia en la aplicación de un sinnúmero de normas vinculadas a otros campos jurídicos tales como la conservación de la biodiversidad, cuestiones sanitarias, protección del patrimonio cultural, control del movimiento de divisas, facilitación del intercambio de información, prevención y represión del terrorismo entre muchos otros más.

Concomitantemente, el Derecho Aduanero inició un proceso de complejización hasta llegar

a un punto tal en el cual el Derecho Tributario le resulta tan ajeno –como área del conocimiento para abordarlo y abarcarlo– como lo puede ser el Derecho Administrativo o el Derecho Comercial¹. Ello nos da la pauta que las normas del Derecho Aduanero han empezado a exorbitar al Tributario, para emplear la clásica frase con la cual los administrativistas aluden a la relación existente entre el Derecho Administrativo y el Civil.

Este desborde de campos se presenta no sólo por el contenido sobre el cual versan las regulaciones aduaneras (por ejemplo, sobre temas sanitarios o de propiedad intelectual), que poco o nada se relacionan con el tributario. Ello se debe a que las disposiciones y principios del Derecho Aduanero en muchos casos llegan incluso a contradecir normas y postulados básicos y fundantes del tributario, tal como más adelante explicaremos.

II. Autonomía normativa

En el proceso de autonomización de una rama del derecho la doctrina recurre a la detección de “núcleos dogmáticos” que surgen de la observación de: a) la realidad (de los hechos y relaciones jurídicas); b) la sistematización del derecho positivo; c) las instituciones regulatorias y d) los principios generales y especiales aplicables².

En cuanto a las primeras, los autores consideran que la existencia de relaciones jurídicas específicas o aisladas constituye un requisito esencial para determinar si el conocimiento jurídico analizado es autónomo; es decir se pretende determinar sí podría existir una relación aduanera sin encontrarse

involucrada a la vez, otra de naturaleza distinta (como por ejemplo, la tributaria).

La determinación de la autonomía de una rama del conocimiento incide en: a) la aplicabilidad y eficiencia de la norma, b) en ciertos casos, el rol de la moral sobre la aplicación del derecho, c) la caracterización del derecho desde la visión positivista o iusnaturalista o d) la determinación de si una teoría del derecho es o no completa³. Siguiendo a Ronald Dworkin, el proceso lleva a una *práctica de división del derecho en sectores autónomos bajo su mejor luz*, entendiéndose por ello un equilibrio entre la práctica y su justificación subyacente.

III. Proceso de autonomización normativa

Es ampliamente aceptado que el Derecho constituye un todo cuyas partes no pueden escindirse entre sí, pero a su vez, dentro de esa totalidad los conocimientos se agrupan formando ramas en atención a las particularidades comunes que exhiben. Autonomía no implica independencia normológica sino sólo individualidad propia, particularismo y conveniencia operativa de estudio segmentado.

Tradicionalmente se diferencian tres condiciones para acreditar la autonomía de una rama del conocimiento: a) científica o dogmática, b) didáctica y c) estructural, funcional o normológica⁴. Ello se acompaña o verá acompañado con la autonomía administrativa (mediante organismos públicos diferenciados), legislativa (contando con normas propias bajo la forma de código) y judicial (mediante la creación de foros especializados).

¹ Sobre la autonomía de esta rama de estudio y su subsistencia luego de la derogación del Código de Comercio, véase MIRANDE, Javier, *El fin del Derecho Comercial*, Microjuris, 27/05/2015.

² VERGARA BLANCO, Alejandro, “Sistema y autonomía de las disciplinas jurídicas. Teoría y técnica de los núcleos dogmáticos”, en *Revista Chilena de Derecho*, vol. 41, n° 3, 2014, p. 957 a 991.

³ LARRIGUET, Guillermo, *Autonomía de ramas jurídicas y aplicación de normas*, Anuario de Filosofía del Derecho, N° 23, 2006, págs. 383-404.

⁴ Entre otros autores, véase COSIO JARA, Fernando, *La autonomía del Derecho Aduanero*, IUS360° (publicación on line), 2013, disponible en [La autonomía del derecho aduanero - IUS 360](#)

III.A. Autonomía dogmática o científica

La autonomía dogmática o científica presupone la existencia de conceptos, definiciones y principios propios y separados de otras ramas del derecho. Ello se manifiesta en el Derecho Aduanero a través de la presencia de una teoría y reglas de valoración de la mercadería; el principio de despacho en confianza; la teoría de la clasificación arancelaria de mercaderías; el control aduanero; los privilegios aduaneros o las reglas de facilitación internacional del comercio (entendido como principio de interpretación). La mayoría de estas postulaciones resultan absolutamente ajenas al Derecho Tributario.

III.B. Autonomía estructural, funcional o metodológica

La autonomía estructural supone la existencia de categorías conceptuales, instituciones y objeto de estudio propio, organizados de forma coherente y sistemática. En el caso del Derecho Aduanero tanto su objeto de estudio como su finalidad radican en el control del tráfico internacional de mercaderías, al cual queda subordinado el régimen tributario aduanero como un instrumento más a emplear, junto con las prohibiciones y los estímulos⁵.

Entre las instituciones propias de esta rama de estudio encontramos a las nociones de territorio aduanero, mercadería, importación, exportación, despacho, libramiento, etc.

III.C. Autonomía didáctica

La autonomía didáctica se encuentra vinculada con el interés práctico de facilitar la enseñanza y el estudio de un conocimiento.

Habitualmente se alude al recaudo de “cátedra propia”, exigiendo su dictado en forma escindida de otras disciplinas jurídicas en un plan de estudios universitario. La noción se remonta al funcionamiento de las antiguas universidades europeas, donde la apertura de una nueva

“cátedra” a cargo de un “catedrático”, constituía la manifestación de una autonomía consolidada.

En Argentina sólo algunas universidades actualmente tienen la materia derecho aduanero como obligatoria en su currícula de grado de la carrera de abogacía. Veamos:

- universidades donde aparece como materia específica e independiente: Universidad Argentina de la Empresa – UADE (donde tengo el honor de estar a cargo de la cátedra) y la Universidad de Congreso (Mendoza);
- universidades donde se incluye en un programa combinado y obligatorio: Universidad Nacional del Sur en la materia Derecho Tributario y Aduanero;
- universidades donde se dicta como seminario o materia no obligatoria: la Universidad Nacional de Cuyo incluye al Derecho Aduanero bajo la denominación de “espacio curricular optativo” y la Universidad de Buenos Aires donde se incorpora como seminario de puntos para el tramo de orientación;
- universidades donde su contenido no es dictado o queda subsumido en los programas de Derecho Tributario: Universidades de Palermo, Belgrano, del Salvador, Nacional de Tucumán, Siglo XXI, Católica Argentina, Kennedy, Abierta Interamericana, de la Marina Mercante, Nacional de La Matanza, de San Andrés, Di Tella, Nacional de Córdoba, entre otras.

Si nos remontamos en la historia, la estructuración de las titulaciones y la orientación de los planes de estudio se presentan a través del tiempo exhibiendo particularismos agrupables en modelos, que brevemente sintetizamos a continuación:

- *modelo alemán*: tiene por objeto la formación de personas con amplios conocimientos, no necesariamente relacionados al mercado laboral y capaces de impulsar al conjunto de la sociedad en sus facetas sociales, culturales y/o económicas. Optó por el predominio de planes de estudio de formación generalista;

⁵ Sobre el particular véase BASALDÚA, Ricardo Xavier, “Evolución del Derecho Aduanero y el rol de la aduana moderna”, en *Revista de Estudios Aduaneros*, IAEA, Bs. As., Nº 23: Primer Semestre de 2016 – Segundo Semestre de 2017, p. 115 a 127.

- *modelo inglés*: aplicado principalmente en universidades norteamericanas. Tiene como objetivo la formación de individuos capaces de servir adecuadamente a las necesidades de las empresas y del propio Estado. Focaliza en la obtención de un alto grado de especialización;
- *modelo francés o napoleónico*: tiene por objetivo la formación de profesionales destinados a integrar las filas del Estado-Nación burocrático;
- *modelo nórdico*: no encaja en un modelo tradicional aunque recibió influencias del inglés. Trata de compatibilizar a los anteriores, fomentando una educación vinculada a la investigación (modelo humboldtiano) más una formación de tipo profesionalizante.

En la práctica actual argentina, la distribución de contenidos de un plan de estudio universitario se efectúa a través de la división de una materia en varias o por la fusión de diversos contenidos en una sola. Ello resulta consecuencia no sólo de la naturaleza propia del conocimiento, sino también de aspectos netamente prácticos y de gestión, como lo son la cantidad de horas de cursado de la carrera y la necesidad de que el plan de estudios sea aprobado por autoridades administrativas superiores.

De este modo el estudio diferenciado de un conocimiento bajo la forma de una materia propia, no necesariamente constituye una prueba válida para constatar la autonomía de esa rama del derecho y viceversa, la ausencia de una materia propia y separada no implicará necesariamente la carencia de autonomía de dicho saber.

Si nos apartamos del Derecho Aduanero podremos observar que en la actualidad nadie dudaría de la autonomía del Derecho Financiero, habiendo prevalecido años atrás la ideología de la Escuela Autónoma Total, cuyo principal exponente fue Giuliani Fonrouge. La doctrina se impuso por sobre la propugnada por la Escuela Administrativista Clásica encabezada por D'Alessio y Zanoni y la Escuela Autónoma

limitada a un sector del Derecho Financiero (el tributario) a cargo de Gianinni y Jarach.

Sin embargo, en las universidades antes listadas, sólo algunas lo contemplan como materia diferenciada y separada del Derecho Tributario, mientras que otras lo estudian en conjunto con éste en materias denominadas Derecho Tributario y Finanzas Públicas o Derecho Financiero y Derecho Tributario. Finalmente, un significativo número de universidades no prevé el estudio del Derecho Financiero en la currícula de la carrera de abogacía, o se inserta bajo el campo del Derecho Tributario.

Por otra parte cabe destacar, que la autonomía didáctica debe ser considerada no sólo analizando los estudios universitarios a nivel de grado sino también de posgrado, abarcando las carreras de especialización, maestrías, diplomaturas, capacitaciones profesionales y actividades académicas en general, organizadas por instituciones científicas destinadas al estudio y desarrollo de este conocimiento.

IV. Autonomía y unidad del conocimiento jurídico

Partiendo de la idea de unidad del Derecho, debe reconocerse que el mundo y las relaciones humanas y jurídicas se encuentran en permanente cambio, lo cual impacta en los ámbitos social, económico, cultural, etc. Ello exige al Derecho brindar una respuesta efectiva a tales planteos novedosos, satisfaciendo los estándares contemporáneos de Justicia.

Esta situación conlleva una permanente demanda de adecuación del ordenamiento normativo a la realidad mutable a fin de abordar las situaciones desde ópticas especializadas. Tal es el marco de justificación de las nuevas ramas del derecho, nacidas con el fin de brindar soluciones efectivas a los novedosos desafíos propios de las relaciones jurídicas recientes.

La doctrina⁶ ha considerado que una rama del derecho es desde un punto de vista:

- *positivista*: un conjunto de normas jurídicas escritas por una autoridad competente;
- *iusnaturalista*: regulaciones compatibles con el Derecho Natural, el cual es previo y superior a ellas;
- *del realismo jurídico*: normas que responden a una realidad social, independientemente de lo establecido por la regulación escrita; y
- *de la teoría trialista*: como justificado por el elemento sociológico (hechos) normológico (normas) y dikelógico (valores).

Si seguimos el último análisis, podremos observar que en la visión trialista de Goldschmidt, el aspecto sociológico del Derecho Aduanero se encontraría compuesto por las particulares relaciones que se establecen con el servicio aduanero en el marco de una operatoria de introducción o extracción de mercaderías a un o de un territorio aduanero.

Lo normológico vendría dado por el sistema de normas nacionales (legales o sub legales) e internacionales existentes sobre la materia, que resultan de aplicación primaria por sobre otras disposiciones, sean: a) de Derecho Público nacional, tales como el Tributario y el Administrativo, b) de derecho privado o c) cualquier otra norma provincial o local.

Finalmente la dimensión dikelógica se encontraría configurada por los valores en juego que conlleva la relación jurídica aduanera, tales como el control y la seguridad pública, el principio de formalismo acentuado frente a la Aduana, entre muchos otros, que los diferencia de las restantes ramas del derecho.

Por otra parte, no es menos cierto que hoy nos enfrentamos a una proliferación de saberes en el Derecho que claman por un espacio diferenciado, tal como ocurre con el Derecho del

⁶ VASSANO, Florencia, "Teoría general del derecho como asignatura necesaria en el plan de estudios de la carrera de Abogacía", en *Docencia y Derecho. Revista para la docencia jurídica universitaria*, nº 8, p.1 a 16, 2014.

Consumidor, del Medio Ambiente o Ambiental; Informático⁷; del Deporte⁸ o hasta del Fútbol⁹; de la Salud; de la Niñez y Adolescencia; de la Discapacidad; de la Ancianidad; de las Nuevas Tecnologías o del Derecho Inmobiliario¹⁰, por sólo mencionar algunos.

No todos ellos constituyen o pueden ser considerados ramas autónomas del saber, en tanto debe previamente considerarse si cumplen con los requisitos antes consignados y –especialmente– **si existe una inconveniencia práctica de seguir aferrados a principios y reglas propias de las ramas de las cuales pretenden desprenderse.**

En el caso del Derecho Aduanero, se observa que éste cumple con todos los requisitos analizados anteriormente, salvo lo expresado respecto de la cuestión didáctica donde vimos que se trata más bien de un aspecto administrativo de gestión de planes de estudio que no define necesariamente el contenido científico del área. Otro aspecto a completar como misión de futuro radica en lograr una jurisdicción judicial segmentada que junto con el campo tributario, logren una separación del fuero contencioso administrativo (en Capital Federal) o dentro del Federal (en el interior del país) a los fines de lograr una tutela judicial efectiva especializada en la materia.

⁷ ZABALE, Ezequiel y BELTRAMONE, Guillermo, *Acerca de la autonomía del Derecho Informático*, Microjuris.

⁸ TREVISÁN, Rafael, *El posible reconocimiento de la autonomía del deporte por parte de la ONU. ¿Un hito en la evolución de la política deportiva?*, El Dial, 11/11/2014.

⁹ BARBIERI, Pablo, *Derecho del fútbol. Un punto de partida para definir su existencia*, Microjuris, 27/11/2018.

¹⁰ CURA GRASSI, Domingo, *Derecho Inmobiliario: ¿Una nueva rama del Derecho?*, ED: 222:791, 7/05/2007 y su réplica en GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Una nueva rama del derecho no implica necesariamente su autonomía*, ED: 222:943, 8/06/2007.

V. Conflictos interpretativos y de aplicación del derecho aduanero en el estado actual de segmentación normativa

A continuación pasaremos a desarrollar una serie de situaciones que no están encontrando satisfactoria solución desde el encuadre tradicional y demandan una visión superadora a través del reconocimiento de la autonomía plena del Derecho Aduanero.

V.A. Los derechos de aduana y el principio de legalidad

La doctrina nacional sustenta una opinión –diríamos– casi unánime respecto a que el término “derecho” aquí empleado se encuadra en la especie “impuesto” dentro del género de los tributos, por lo cual podría también referirse a ellos como impuesto a la importación o impuesto a la exportación; en tanto la denominación *derecho* constituye sólo un resabio de la normativa histórica, consagrada principalmente en los artículos 4 y 75 inc. 1 de la Constitución Nacional.

Les resultarían así aplicables todos los principios constitucionales que en materia tributaria amparan a los contribuyentes. Sin embargo, en materia aduanera podemos observar una realidad que dista de la aludida.

Múltiples encuentros y jornadas académicas han sido dedicadas a analizar la problemática del principio de legalidad aplicado a la tributación aduanera. El conflicto radica en que este postulado exige que la determinación de todos los elementos del hecho imponible se encuentren especificados en una norma de naturaleza legislativa (es decir, una ley en sentido formal y material) abarcando –en principio– también a la alícuota.

No obstante, algunos doctrinarios consideran que la alícuota se encuentra fuera del elemento objetivo del hecho imponible, por lo cual podría llegar a ser instituida o modificada por normas de otra naturaleza; tales como un decreto o una resolución ministerial.

Enrolados en una visión opuesta, un grupo significativo de autores sostiene que la alícuota está inmersa en el hecho imponible, pues resulta tan esencial para la cuantificación de la obligación tributaria como lo es la conducta alcanzada.

Aún si se considerase que la base imponible y la alícuota no forman parte del elemento objetivo del hecho imponible, tratándose de dos componentes que impactan de manera trascendente sobre los derechos de propiedad de los contribuyentes, por aplicación del art. 19 de la Constitución Nacional, igualmente debería exigirse que ellos se encuentren determinados por ley.

El conflicto surge debido a que en materia tributaria aduanera, sin perjuicio de fallos de la Corte Suprema –tales como *Camaronera Patagónica*– u otros de instancias inferiores, lo cierto es que (casi) todas las alícuotas de los derechos aduaneros se encuentran determinadas por normas que no son leyes. Para hacerlo, suele invocarse facultades delegantes del Código Aduanero, tales como los arts. 665 o 775, a pesar de la clara prohibición contenida en el art. 76 de la Constitución Nacional; para lo cual se recurre a una alambicada interpretación que lleva a considerar la existencia de una ratificación legislativa (posterior a 1994) de tales normas delegantes.

Más allá de estas circunstancias y justificaciones, lo cierto es que el problema radica en que los tributos aduaneros han sido diseñados o al menos son empleados como elemento regulador del tráfico internacional de mercaderías; lo cual demanda una aplicación inmediata o en breve plazo, recaudo éste que resulta incompatible con los amplios tiempos que insume la tarea legislativa del Congreso.

La aplicación del Derecho Aduanero, entendido en el caso como el incremento o disminución de alícuotas tributarias, requiere rapidez en su aplicación a los efectos de alcanzar un grado de efectividad aceptable (por ejemplo, a los fines de proteger la industria nacional o el valor de la moneda). Si se postula que la alícuota tributaria

sea fijada por el Congreso, aquél objetivo será de imposible alcance, en tanto se contemple el tiempo que insumiría fijar y modificar de manera permanente las miles de alícuotas que existen para las diversas posiciones arancelarias.

Si se entendiera que la alícuota integra el elemento objetivo del hecho imponible, parecería inviable lograr que los tributos aduaneros tengan una aplicación eficiente y simultáneamente, pueda cumplirse en forma plena el principio de legalidad tributaria.

Frente a esta realidad se ha intentado como solución de compromiso, una alternativa consistente en que la ley establezca un baremo máximo y un mínimo dentro del cual el Poder Ejecutivo pudiera fijar la alícuota, modificándola a su criterio. Ello merece a nuestro entender tres observaciones:

a) en primer lugar resulta muy difícil determinar *ab initio* y de manera abstracta cuáles serían los valores máximos de dicho rango como asimismo sí habría un único esquema de topes (mínimos y máximos) o podría haber varios, atendiendo al tipo de mercadería o a situaciones normales o de emergencia;

b) en definitiva no se trata más que de una mera delegación legislativa, similar a la ya existente en el Código Aduanero, donde -por ejemplo- para los derechos de importación el piso mínimo estaría en el 0% y el máximo en el 35% para el caso de mercadería originaria de países miembro GATT-OMC. Con la innovación propuesta sólo se añadiría una aparente marco o pauta limitante más específica y casuística de aplicación;

c) finalmente debe recordarse que la delegación en materia tributaria -según una importante corriente doctrinaria constitucionalista- se encuentra sometida a las mismas limitaciones fijadas por el inc. 3 del art. 99 de la Constitución Nacional para los decretos de necesidad y urgencia, impidiendo la creación o modificación de tributos por esta vía.

Resulta interesante traer a colación en este punto otras situaciones particulares que en materia tributaria aduanera generan

incertidumbre, tales como la dispuesta por la Resolución 3754/94 que regula el Régimen General de Equipaje de Importación y Exportación. Esta norma determina en el punto 2.2 de su anexo 4 que en caso de excederse el monto de la franquicia, el viajero quedará “*sujeto al pago de un único tributo con alícuota del 50%*”. Este impuesto no podría asimilarse a los derechos de importación ya previstos en el Código Aduanero que se cobra junto a otros tributos tales como la tasa de estadística o el IVA importación.

El gravamen establecido por la resolución citada tiene incluso una denominación propia bajo el título de “tributo único”, respecto del cual cabe preguntarse qué vigencia tiene en el caso el principio de legalidad al ser creado y dispuesto por una simple resolución, tanto en cuanto a su alícuota como a la configuración de la conducta que lo genera. Por otra parte, resultaría también interesante considerar otros aspectos tales como su confiscatoriedad, en atención a su porcentaje. Si bien en el caso se trata de un impuesto al consumo y en principio trasladable, tratándose de equipaje y de bienes para uso o consumo particular del viajero, dicho fenómeno económico no se produciría, transformándose en un impuesto directo. De lo contrario, si se pensara que la mercadería es para reventa dejaría de tener naturaleza de equipaje (debido a su finalidad comercial).

V.B. Configuración del hecho imponible

Dijimos que cuando el Código Aduanero utiliza el término *derecho* se está refiriendo a impuestos, encontrándose su hecho imponible consagrado en los arts. 635 para la importación y 724 para la exportación.

Este cuerpo normativo incorpora también otras formas recaudatorias derivadas, tales como los derechos antidumping, sobre los cuales cabría preguntarse si al tratarse también de derechos -en el sentido que le hemos asignado- son impuestos, o por el contrario simples medidas administrativas, confusamente llamadas también “*derechos*”.

Cabe recordar que la aplicación de los derechos antidumping no se encuentra preestablecida en su cuantía por norma alguna, sino que resultan de un complejo proceso en el cual intervienen diferentes organismos administrativos y judiciales. De allí que, si se sostuviera que se trata de impuestos, cabría preguntarse cómo se enlaza el instituto de la repetición (art. 1084 CA.) y de ser admisible, si ello no implicaría una reapertura del proceso administrativo o judicial por el cual fueron dispuestos.

Por otra parte, si son considerados impuestos deberíamos sostener que las causales previstas originalmente en el Código Aduanero (arts. 687 y ss.) y actualmente en el Artículo VII del GATT (y normativa complementaria) definen un hecho imponible.

Incluso si ello fuera aceptable, el hecho imponible no quedaría configurado automáticamente, debiendo las instancias administrativas y judiciales, determinar los elementos fácticos que en cada caso (causa en trámite) definirán la cuantía de la obligación a pagar. De allí que el proceso adquiera el carácter de constitutivo de la obligación tributaria a diferencia de lo que ocurre con la totalidad de los tributos en el Derecho Tributario interno, donde la declaración efectuada por el contribuyente o la de oficio, reviste el carácter de meramente declarativa.

Si por el contrario consideramos que los derechos antidumping no revisten naturaleza tributaria, como primera consecuencia surgiría que su denominación es –cuanto menos– equívoca y confusa, o tendríamos que admitir la posibilidad que en el ámbito aduanero, existen derechos con naturaleza impositiva y otros derechos de naturaleza administrativa. Análogas consideraciones a las aquí efectuadas, cabe formular en relación a los *Derechos Compensatorios*.

V.C. Hechos imposables inexistentes

Es habitual en el Derecho Tributario encontrar el empleo de presunciones a los fines de facilitar

la tarea recaudatoria del fisco. La presunción permite conocer o acceder a un hecho desconocido a través de otro conocido, pero siempre el primero se estima de existencia real. Usualmente las presunciones se aplican en defecto de un conocimiento real o directo de la naturaleza de la materia imponible.

Existen dos tipos de presunciones, las *iuris tantum* y las *iure et de iure*, según sean relativas o absolutas, conforme admitan o no prueba en contra; pero en ambos casos se considera probable que el hecho legalmente previsto se produzca cuando se realiza el hecho base que le sirve de referencia.

La ficción tributaria –por el contrario– presenta una estructura distinta. Couture las define como *una proposición normativa consistente en que la ley atribuye ciertas consecuencias a determinados eventos previstos en ella, aún en contra de su efectiva realidad*.

Asorey y Navarrine, cuando analizaban el tema, aludían a un “derecho tributario mágico”, en tanto que si una presunción no admite prueba en contra por ser absoluta, se transforma en una ficción, una falsedad de la realidad.

En el campo del Derecho Tributario y las restantes áreas, las ficciones tienen amplia aplicación, tal como ocurrió con el art. 2 de la Ley 25.345 que directamente prohibió el cómputo de operaciones cuyos pagos fueran efectuados por medios distintos a los establecidos por ley. Básicamente, implicaba un desconocimiento de aquellos pagos realizados en efectivo superiores a \$1.000. En la causa “Mera” (CS, 19/03/2014) nuestro máximo Tribunal estableció que prohibir el cómputo de ciertas erogaciones efectivamente realizadas, invocando razones estrictamente formales, importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de validez.

En materia aduanera, las ficciones parten de un hecho que se considera existente con absoluta independencia de que pudiera (o no)

constatarse su falsedad, tal como ocurre con el art. 391 CAd. mediante el cual se determina la obligación de liquidar derechos de exportación frente al transcurso de un lapso mayor a un mes contado desde la fecha de vencimiento del plazo en el cual debía darse cumplimiento a la destinación de removido. Ello con independencia de que el medio de transporte arribare al día siguiente y se probare que efectivamente la mercadería nunca fue exportada.

Similar situación ocurre en materia de tránsito de importación. En el fallo “Tevelam” (11/12/2012) el voto mayoritario de la Corte Suprema consideró que en caso de haber transcurrido el plazo de un mes contado desde el vencimiento para el arribo a destino de la mercadería, se instituye una presunción de que los bienes se encuentran en el país y han sido incorporados al circuito económico (cons. 7º). En la disidencia realizada por la doctora Highton, si bien se define a este supuesto como “una importación irregular para consumo presumido por ley” (consid. 8º), sostiene que se trata de consecuencias propias del riesgo inherente a la actividad en el marco del régimen especial al cual se sometió el transportista voluntariamente y sin reservas, como si eso fuera posible. Cabe destacar entonces que –en la interpretación minoritaria en disidencia–, el hecho imponible pasa a ser considerado una consecuencia derivada del riesgo de desarrollo de una actividad y no una realidad que necesariamente debe ocurrir para generar una relación jurídica tributaria.

Recordemos que el tributo es una prestación pecuniaria debida como consecuencia de una conducta voluntaria y deliberada de un sujeto que resulta gravada por constituir una manifestación de capacidad contributiva. Transformar un hecho imponible en una consecuencia hipotética (y potencialmente irreal) derivada de un accionar riesgoso, constituye –como mínimo– una visión innovadora y controversial.

El uso de las ficciones en el Derecho Tributario interno suele ser una metodología empleada en forma subsidiaria, respetando (o debiéndolo

hacer) siempre el principio de razonabilidad y capacidad contributiva. Por el contrario, en la tributación aduanera prima el aspecto formal por sobre la verdadera capacidad contributiva, tanto para la aplicación de sanciones como para el devengamiento de obligaciones tributarias. Son supuestos donde el Código Aduanero consagra siempre la misma frase: “*se presumirá sin admitir prueba en contrario y al solo efecto tributario que la mercadería ha sido importada para consumo*”. Encontramos incontables ejemplos, aplicables a los casos de faltante en depósito, faltante en régimen de permanencia a bordo, faltante en tránsito, entre otros muchos; al punto tal que el Código Aduanero diferencia en los arts. 637 y 638 los momentos imposables para la generación de la obligación tributaria según se trate de supuestos regulares o irregulares de importación, constituídos estos últimos por ilícitos o incumplimientos de obligaciones preestablecidas.

Corresponde en aquéllos casos, preguntarse si las ficciones tributarias del Código Aduanero, nacidas como derivación de la realización de conductas ilícitas, respetan el principio de razonabilidad y capacidad contributiva en tanto se establezcan como supuestos que no admiten prueba en contra.

La cuestión se centra en determinar si deberían respetar estos postulados o por el contrario, en el Derecho Aduanero deben prevalecer otros principios superiores –tales como el de formalismo agravado– por sobre los anteriores mencionados. A criterio de la Corte Suprema –en el caso “Tevelam”– se consideró que las disposiciones del art. 311 CAd. aplicable al tránsito de importación no resultaban razonables frente a casos puntuales, tales como el robo en tránsito de mercadería.

Otras ficciones aduaneras se apartan también del principio de capacidad contributiva, tal como ocurre con el art. 274 CAd. que dispone –para el caso de importación temporal–, que una vez vencido el plazo para efectuar la reexportación, corresponde liquidar tributos a la importación, aún cuando haya que cumplir la obligación de

reexportar los bienes, por tratarse de mercadería de importación prohibida.

V.D. Tributación sobre hechos ilícitos

Es regla de enseñanza en el ámbito del Derecho Tributario, que el hecho imponible se basa necesariamente en una conducta lícita de contenido económico, por lo que no resulta viable la tributación sobre ilícitos, especialmente si se refiere a delitos. De este modo resulta impensable pretender efectuar una determinación de oficio (conforme los arts. 16 y 17 de la Ley 11.683) a quien explota un “búnker” de drogas ilícitas, aunque en realidad su actividad encaje perfectamente con el hecho imponible previsto en el inc. 1 del art. 1 de la Ley de IVA: venta de cosas mueble con habitualidad.

En Derecho Aduanero, la importación a consumo realizada a través de la comisión de actos ilícitos no sólo queda reprimida con la figura de contrabando (arts. 864 CAd. y ss.) sino que simultáneamente resulta gravada conforme lo dispuesto por los arts. 635 y 638 inc. a). De ese modo, una única conducta puede hacer revestir a una misma persona, el carácter de autor de un delito y –a la vez– de contribuyente de una obligación tributaria. Recordemos que el art. 782 CAd. dispone que los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando responden solidariamente por los tributos pertinentes.

VI. Comentarios finales

El reconocimiento de la autonomía de una rama del derecho resulta necesario a fin de evitar al tiempo de interpretar una norma, el forzamiento de los institutos contenidos en una rama jurídica madre. La cuestión no es menor, si se tiene en cuenta las posibles derivaciones que de ello pudieran surgir, al punto de considerarse que exista o no infracción u obligación de pago en un caso concreto. Baste con recordar lo ocurrido en materia de prescripción liberatoria en relación a la tributación local (reflejado en los

fallos “*Filcrosa*” de la Corte Suprema¹¹ y “*Hospital Italiano*” del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires), donde según sea la interpretación que se asigne a la prevalencia de la rama jurídica troncal sobre la que pretende invocar su autonomía, se concluirá existente o no la obligación tributaria en cabeza del contribuyente.

El reconocimiento de la autonomía de una rama del derecho también incide en los procesos de fraccionamiento de la jurisdicción, fomentando la creación de tribunales propios del fuero, deuda que ya existe en relación al Derecho Tributario, el cual sigue subsumido en el contencioso administrativo federal y local, al tiempo que se propugna la creación de juzgados con competencia específica en otras áreas, tales como los tribunales con competencia en materia de consumo.

La subsistencia de un fuero único contencioso administrativo (o multi-fuero), que abarque lo tributario y aduanero, fomenta la prevalencia de una visión administrativista por sobre aquellos, reeditando la vieja idea de que lo tributario y aduanero no son más que un ámbito o campo de estudio del Derecho Administrativo, tal como lo presentaba a principios del siglo pasado el maestro Rafael Bielsa en su obra¹².

La aplicación de las disposiciones del Derecho Aduanero termina –muchas veces– en una contraposición con principios anteriormente establecidos y consagrados en el Derecho Administrativo, Tributario, Penal y Procesal. De allí la urgencia de contar con una visión superadora que justifique y explique tales apartamientos a los efectos de integrar y evitar la colisión con normas provenientes de tales ramas, y eso sólo se logrará a través del camino

¹¹ Véase entre otros, DI PIETROMICA, Viviana, *La autonomía del Derecho Tributario local*, ED: 205:220, 30/10/2003.

¹² Tanto en *Derecho Administrativo y Ciencia de la Administración* (Lajouane, 1929, 2º ed., 3 tomos) como en *Derecho Administrativo. Legislación administrativa argentina* (El Ateneo, 4º ed., 1947, 4 tomos).

del reconocimiento del Derecho Aduanero como rama autónoma de la ciencia jurídica.

No se pretende por esta vía generar un relajo normativo en perjuicio o beneficio del operador del comercio exterior o del servicio aduanero, sino dejar expuesta las contradicciones que hoy se observan en la aplicación de estas normas a fin de regularlas e interpretarlas adecuadamente, evitando ambigüedades y los razonamientos forzados y contradictorios que hoy existen; donde por un lado, se predica en forma solemne y reitera la aplicación plena de ciertos principios y pautas (tales como el de legalidad en materia tributaria) que luego vemos no se reflejan ni en la norma (al contener disposiciones que lo contradicen abiertamente) ni en la jurisprudencia (con sentencias dispares, ambiguas o cambiantes).

El Derecho Aduanero se encuentra atravesando un proceso de autonomización, que al igual que ocurrió con la segmentación del Derecho Tributario con relación al Derecho Financiero, y a su vez de este último respecto del Derecho Administrativo, creemos que su reconocimiento –seguramente– se logrará en los próximos años.

La consagración plena de la autonomía del Derecho Aduanero en cuanto al Derecho Tributario –o de cualquier otra rama– se verá manifestada en diversos campos, tales como el científico, dogmático, académico, legislativo, jurisprudencial y jurisdiccional.

LAS FUENTES DEL DERECHO ADUANERO

Juan Patricio Cotter

I. En torno a las fuentes

En el concepto amplio de la palabra se llaman fuentes del derecho a los modos por los cuales se establecen o se crean las reglas jurídicas. Son la forma como se constituyen, se aplican y se explican las reglas jurídicas. El estudio de las fuentes del derecho constituye un tema propio de la llamada teoría general del derecho¹.

En relación a las fuentes del derecho, Fiorini² destaca la existencia de diversos rangos que ocupa de la fuente del derecho administrativo dentro del orden jurídico. Y señala que, más que hablar de fuentes principales y secundarias, corresponde aplicar el principio lógico de los grados o escalas de las fuentes creadoras. La escala jurídica y lógica determina una progresión gradual de las fuentes sustentadas en la juridicidad. De allí que pueda afirmarse que todo rango normativo encuentra su supuesto en la norma precedente y al mismo tiempo es supuesto de creación de fuente normativa distinta. La fuente de validez, señala Fiorini, se encuentra en la fuente superior y la fuente de creación válida en la norma que se crea.

De este modo, la Constitución es fuente primera pero también inmediata de la ley, pero ésta es, a su vez, fuente creadora inmediata de los reglamentos generales y éste es, a su vez, fuente creadora de las resoluciones administrativas generales que, asimismo, será generadora y fuente de actos particulares y éstos fuente de actos de aplicación individual.

En relación a la calificación de las fuentes cabe señalar que éstas pueden ser formales o directas y materiales. Las fuentes formales del derecho son las fuentes dotadas de autoridad, es decir de obligatoriedad para el

administrado. Aquí podemos incluir a la Constitución Nacional -como ley suprema de una Nación-, a los Tratados aplicables en la materia, a las leyes formales y a las disposiciones reglamentarias. Las fuentes materiales son aquellas que no resultan vinculantes u obligatorias pero que constituyen un factor o elemento vinculante que contribuye a fijar el contenido de una norma jurídica, al conocimiento del derecho y a su más certera aplicación. Se incluyen aquí la jurisprudencia y la doctrina especializada³.

A partir de estas premisas, estamos en condiciones de afirmar que las fuentes del derecho aduanero son: la Constitución Nacional, los Tratados Internacionales, las Leyes nacionales, los reglamentos, las resoluciones generales administrativas, la doctrina y la costumbre.

II. La Constitución Nacional

La Constitución, como documento jurídico fundamental de una nación, consiste en la regulación normativa básica de la cual emana la validez de todo el ordenamiento jurídico de una sociedad política. Este documento jurídico determina las instituciones del poder; regula el acceso, la distribución, el ejercicio y el control del poder; y establece o reconoce libertades y derechos de las personas, así como también las garantías que las amparan. En su significado jurídico, la Constitución otorga a una nación la estructura normativa a la organización política global, ordenando el poder, su ejercicio y los procedimientos idóneos para la formulación del resto del ordenamiento jurídico⁴. La Constitución

¹ GARRIDO FALLA, Fernando, *Tratado de Derecho Administrativo*, t. I, Madrid, 1980, p. 242.

² FIORINI, Bartolomé, *Manual de Derecho Administrativo*, La Ley, 1968, p.63.

³ RIVERA, Julio César, *Instituciones de Derecho Civil. Parte general*, t. I, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 92.

⁴ BADENI, Gregorio, *Tratado de Derecho Constitucional*, t. I, 2ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2006, p. 61.

Nacional se refirió en varios de sus pasajes al derecho aduanero.

Establece que los derechos de importación y de exportación corresponden al Tesoro de la Nación⁵. Luego dispone que sólo habrá Aduanas nacionales⁶, señalando, además, que no habrá Aduanas interiores, garantizando la libre circulación⁷. Prohíbe gravar con derechos el tránsito interprovincial de mercaderías⁸ y también impide gravar con derechos el tránsito interprovincial de buques, estableciendo, además, la igualdad de puertos⁹.

La Constitución también garantiza la libertad de todos los individuos para comercial y ejercer industria lícita vinculada –en cuanto interesa a estas líneas– al comercio exterior¹⁰. Luego establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas¹¹ y garantiza la inviolabilidad de la propiedad privada, asegurando también el principio de legalidad en materia tributaria¹². La Carta Magna también garantizó el principio de tipicidad en materia penal¹³ y dispone que ningún habitante de la Nación puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe¹⁴.

En materia tributaria establece que corresponde a la Cámara de Diputados la iniciativa en las leyes sobre contribuciones¹⁵. Y dispone que el Congreso de la Nación legisla en materia Aduanera, establece los derechos de importación y exportación, los cuales serán uniformes en toda la Nación; que la creación y supresión de aduanas corresponde al Congreso y que corresponde al Congreso reglar el comercio con las naciones extranjeras¹⁶. Y luego, al regular las competencias provinciales, establece que las

provincias no pueden establecer aduanas provinciales¹⁷.

Estas disposiciones de expreso contenido aduanero son fuentes de derecho aduanero, así como también las garantías y principios contenidos en la Constitución Nacional. Ninguna de estas disposiciones puede ser alterada por otra fuente, como puede ser una ley nacional.

III. Los Acuerdos Internacionales

Los Acuerdos internacionales también constituyen fuente de Derecho Aduanero. Existen varios acuerdos multilaterales suscriptos por nuestro país que refieren a la materia aduanera y otros tantos que, si bien no se refieren a la materia aduanera propiamente dicha, tienen relación con esta especialidad.

Corresponde tener presente que la Constitución ha establecido que el Poder Ejecutivo es quien debe concluir y firmar tratados con las potencias extranjeras¹⁸ y luego el Poder Legislativo debe aprobar o desechar los tratados antes concluidos.¹⁹ También impone la conformidad de los tratados con los principios de derecho público establecidos en la Constitución²⁰, lo que supone que aquellos deben ajustarse a la supremacía de la ley fundamental, del mismo modo que las leyes y decretos.

Por otra parte, nuestra Carta Magna establece que la Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicte, y los tratados con las potencias extranjeras son ley suprema de la Nación²¹. Cabe tener presente que, luego de la reforma de 1994, la Constitución ha establecido la supremacía de los Tratados Internacionales por sobre las leyes internas²².

Consecuentemente, los acuerdos internacionales a los cuales nuestro país ha adherido, que tienen relación con la materia

⁵ C. Nac. art. 4°.

⁶ C. Nac. art. 9°.

⁷ C. Nac. art. 10.

⁸ C. Nac. art. 11.

⁹ C. Nac. art. 12.

¹⁰ C. Nac. art. 14.

¹¹ C. Nac. art. 16.

¹² C. Nac. art. 17.

¹³ C. Nac. art. 18.

¹⁴ C. Nac. art. 19.

¹⁵ C. Nac. art. 44.

¹⁶ C. Nac. art. 75.

¹⁷ C. Nac. art. 126.

¹⁸ C. Nac. art. 99, inc. 11.

¹⁹ C. Nac. art. 75, incs. 22 y 24.

²⁰ C. Nac. art. 27.

²¹ C. Nac. art. 31.

²² C. Nac. art. 75, inc. 22.

aduanera, constituyen una fuente de singular importancia para el derecho aduanero. Las disposiciones allí contenidas no podrán ser alteradas por leyes nacionales y menos aún por reglamentaciones o resoluciones generales administrativas.

Existen muchos acuerdos suscriptos por nuestro país vinculados con la materia aduanera. Corresponde destacar especialmente a los Acuerdos suscriptos en el marco del GATT (hoy OMC), los Acuerdos suscriptos por nuestro país en el ámbito de la ALADI, con especial referencia al Mercosur, la Convención de Bruselas que creó el Consejo de Cooperación Aduanera (hoy Organización Mundial de Aduanas) y algunos otros acuerdos como el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías.

Estos Acuerdos Internacionales y en general todos los Acuerdos suscriptos y ratificados por nuestro país, en tanto se refieran a la materia aduanera, constituyen fuente formal de la misma. Estas normas y principios de aplicación a la materia aduanera, contenidas en diversos acuerdos internacionales han comenzado a coexistir con las normas aduaneras internas.

Consecuentemente, estamos en una etapa compleja del comercio internacional por la permanente coexistencia de normas internas y normas internacionales de aplicación a la materia, que vislumbra una suerte de traspaso de las fuentes del mismo a órganos ajenos o por lo menos, alejados del poder de decisión nacional. Y esta situación exige una participación activa en la gestación de este derecho para que se convierta en herramienta de progreso.

Por otra parte, también es oportuno reiterar la importancia que tiene para la comunidad internacional el principio *pacta sunt servanda*. Es importante recordar que en la Argentina se ha superado la vieja disputa entre la tesis monista y la tesis dualista, relacionada con los conflictos de normas internas con las normas internacionales y su adecuada aplicación. Primero, a partir de la solución jurisprudencial brindada por la Corte Suprema²³ y luego a

partir de la reforma constitucional. Con la reforma constitucional de 1994²⁴, quedó definitiva y plenamente establecido el principio de la supremacía de los Tratados Internacionales en un eventual conflicto con cualquier norma de derecho interno que resultare contraria, aunque ésta fuere posterior.

Consecuentemente, en la Argentina, toda ley de la Nación y disposiciones normativas de inferior jerarquía, además de respetar los principios constitucionales, debe adecuarse necesariamente a los principios tutelados en los Acuerdos Internacionales suscriptos. Particularmente, corresponde tener presente que, a partir de la segunda mitad del siglo pasado, nuestro país ha ido acordando pautas generales que regulan el comercio internacional de mercaderías, principios y acuerdos marco a los cuales los países suscriptores deben adecuar su accionar²⁵.

IV. Las leyes

Las leyes nacionales constituyen también fuente formal del derecho aduanero. La ley es el precepto común, justo, estable, suficientemente promulgado. Justo quiere decir, en este caso, igualdad de tratamiento en situaciones iguales. Común significa que se trata de una norma formulada en términos generales, en el sentido de haberse establecido para un número indeterminado de actos. Suficientemente promulgado, hace referencia a que ha de haber sido establecido por el legislador conforme el mecanismo constitucional. No hay que olvidar que la ley

S.A.", Fallos 317:1282, entre otros. En estos pronunciamientos judiciales, la Corte Suprema, aun antes de la reforma constitucional de 1994, resolvió que una norma interna posterior no podía derogar un Tratado Internacional.

²⁴ C. Nac. art. 75, inc. 22.

²⁵ Los Acuerdos del GATT y particularmente el Acta Final en que se incorporaron los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Multilaterales. Las Decisiones, declaraciones y entendimientos ministeriales y el Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial de Comercio y sus anexos, suscriptos en el año 1994 y que la Argentina aprobó por ley 24.425 (BO 5.1.1995).

²³ CSJN, 1992, "Ekmekdjian, Miguel Ángel", Fallos 315:1492; CSJN, 1993, "Fibraca Constructora SCA", Fallos 316:1669; CSJN, 1994, "Cafés La Virginia

es obligatoria como uno de sus caracteres principales. La ley no se limita a dar consejos sino que tiene juridicidad, y ello supone obligatoriedad y sanción si no se respeta esa obligatoriedad²⁶.

En la Argentina, la materia aduanera se encuentra regulada actualmente en el Código Aduanero y este cuerpo legal cumple acabadamente con las premisas previamente expuestas en párrafos anteriores. El código fue aprobado por ley 22.415 y este año 2021 ha cumplido cuarenta años de vigencia.

Las principales reformas producidas al Código Aduanero fueron, en primer lugar, la establecida mediante la ley 23.311 con motivo de la aprobación del Acuerdo para la aplicación del art. VII del GATT, lo que implicó la modificación de las disposiciones relativas al valor en aduana en importación. Otra modificación para considerar fue la realizada mediante la Ley 23.353, que modificó algunas normas del delito de contrabando. Luego la Ley 23.664 modificó el tope de la tasa de estadística y la Ley 23.860 se ocupó de la tasa de servicios extraordinarios. La Ley 23.905, se refirió a la determinación tributaria, destacando que debía considerarse en dólares. La Ley 23.968 se refirió al mar territorial y subsuelo submarino.

La Ley 24.206 adoptó el Convenio Internacional del sistema armonizado de designación y codificación de mercaderías, modificando disposiciones relativas a la mercadería. Luego, mediante la Ley 24.415 se reglaron aspectos relativos al contrabando menor. Por Ley 24.425, se aprobó el Acta final con los resultados de la Ronda Uruguay, lo que importó la modificación de cuestiones ligadas al dumping, a los derechos compensatorios y a la valoración de importación. Por medio de la Ley 24.611 se modificaron cuestiones vinculadas a las restricciones. La ley 24.921 reglamentó el régimen del transporte multimodal y contuvo disposiciones que alteraron normas relativas al régimen de contenedores.

Posteriormente, mediante la Ley 25.063 se modificaron disposiciones relativas al concepto de mercadería, a la figura del despachante de aduana y también cuestiones vinculadas al momento imponible para importación y exportación. Por ley 25.239 se modificaron los topes de atribución de competencia, para la intervención en sede judicial y la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Asimismo, mediante la ley 25.603 se modificaron disposiciones relativas a la subasta de mercaderías. Y, luego, mediante la ley 25.815 se trataron las competencias federales en lo penal económico.

Finalmente, cabe destacar la ley 25.986²⁷, mediante la cual se realizaron varias modificaciones al Código Aduanero, vinculadas a la declaración aduanera, la rectificación de la declaración comprometida, la autodenuncia aduanera, se eliminó el efecto suspensivo de la impugnación para los casos de restitución de reintegros y las multas automáticas, el régimen de ejecución fiscal, la clausura, los instrumentos de medición, el régimen de prohibiciones, el fraude marcario, la subasta de mercaderías y se realizaron modificaciones relativas a las penas.

V. Los reglamentos

Conforme lo establece la Constitución Nacional, el Presidente de la Nación es el jefe supremo de la Nación, jefe de gobierno y responsable político de la administración del país²⁸. Además, le compete al Presidente expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes del Congreso, procurando no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

En cumplimiento de tal deber, el órgano ejecutivo está autorizado para reglamentar algunos aspectos de esas leyes con el objeto de facilitar el cumplimiento de las normas. Incluso es frecuente que las propias leyes

²⁶ RIVERA, Julio César, *Instituciones de Derecho Civil. Parte general*, t. I, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, p. 95.

²⁷ Para ver en detalle el alcance de esta reforma recomendamos BARREIRA, Enrique, "Reformas al Código Aduanero introducidas por la ley 25.986", *Revista de Estudios Aduaneros*, Año XV, N° 16, 2003/2004, p. 83.

²⁸ C. Nac. art. 99, inc. 1°.

contemplan expresamente esa reglamentación para complementar sus contenidos²⁹.

La reglamentación complementa la norma legal para facilitar su aplicación. Pero en modo alguno puede alterar sus contenidos o fines. En tal caso, el órgano ejecutivo se estaría arrogando inconstitucionalmente potestades legislativas y desconociendo el orden jerárquico normativo impuesto por la Constitución³⁰.

En relación al particular, Bidart Campos³¹ señala que la administración a cargo del ejecutivo se encuentra subordinada a la legislación, razón por la cual los decretos reglamentarios de las leyes están desprovistos de la esencia de una ley material constituyendo típicos actos administrativos.

En la materia que nos ocupa, en uso de facultades reglamentarias, el Poder Ejecutivo reglamentó el Código mediante el Decreto 1001/82. Este extenso cuerpo normativo (tiene 99 artículos), regula en detalle las disposiciones del Código Aduanero.

Luego también cabe destacar otras reglamentaciones, como las producidas mediante los decretos 338/84, 3147/84, 3908/84, 321/85, 1498/85, 675/86, 405/87, 1240/88, 1369/88, 435/90, 612/90, 1027/90, 2128/91, 2284/91, 2289/90, 249/91, 264/92, 971/93, 1684/93, 389/95, 618/97, 240/99, 59/02, 2690/02, 971/03, 65/05 y 508/07.

VI. La costumbre

Ciertamente en las primeras épocas de la vida civilizada, el derecho consistía en los usos y prácticas generalmente seguidos, considerados obligatorios y transmitidos de generación en generación (*mores majorum*), ello constituía el derecho de la costumbre o derecho no escrito y ha servido de fuente y cuna de la inmensa mayoría de las instituciones jurídicas de la humanidad.

²⁹ BADENI, Gregorio, *Tratado de Derecho Constitucional*, t. II, 2ªed., La Ley, Buenos Aires, 2006, p. 1706.

³⁰ C. Nac. art. 31.

³¹ BIDART CAMPOS, Germán J., *Manual de Derecho Constitucional Argentino*, Ediar, Buenos Aires, 1993, p. 646.

Muchas de las instituciones jurídicas que rigen nuestra vida en sociedad, antes han estado regidas por la costumbre. Esta no supone solamente un hecho de la comunidad, sino que también presupone la intervención de la autoridad que tácitamente la aprueba al consentirla. Más aún, el poder no sólo consagra la costumbre consintiendo su vigencia, sino también positivamente, en la medida que los jueces la aplican para suplir los vacíos de la ley³².

Para que exista costumbre como fuente constitutiva de derecho, la doctrina considera que deben reunirse dos elementos:

a) material, esto es la reiteración de manera constante y uniforme de una serie de actos a lo largo del tiempo. Este acto debe ser observado por la generalidad de las personas, cuyas actividades están regidas por aquél;

b) psicológico, que supone que la convicción común de la observancia de la práctica responde a una necesidad jurídica³³.

En materia administrativa se ha sostenido que, si bien la costumbre no es, en principio, fuente de derecho administrativo, salvo las hipótesis de remisión legal, en tanto debe conferir primacía al principio constitucional de que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe³⁴, no es totalmente desechable que la práctica pueda suscitar derechos de los administrados frente a la Administración³⁵.

La doctrina del fallo referido en el párrafo precedente, resulta de estricta aplicación a la materia aduanera. Cabe aquí destacar el obrar de un administrado, reiterado en el tiempo, de manera constante, validado por los funcionarios intervinientes en las operaciones. Esta convalidación, ciertamente genera en el administrado la convicción de proceder

³² SALVAT, Raymundo, *Tratado de Derecho Civil Argentino. Parte general*, t. I, Del Cincuentenario, ed. actualizada por José María López Olaciregui, TEA, Buenos Aires, 1964, p. 54.

³³ BORDA, Guillermo, *Tratado de Derecho Civil. Parte general*, t. I, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1980, p. 75.

³⁴ C. Nac. art. 17.

³⁵ C. Nac. Cont. Adm., Sala 1ª, 18/12/1990, "Iglesias, Lucila", LL 1991-C-211, Corte Sup., 1994, "Iglesias Lucila", Fallos 317:1071.

conforme a derecho. Genera un convencimiento de obrar adecuado.

Es oportuno tener presente a Bidart Campos³⁶, cuando destaca que resulta fundamental el afianzamiento del sentimiento de seguridad, visto que el hombre moderno necesita sentirse seguro, necesita saber de antemano lo que debe hacer, qué es lo que tiene que obedecer, qué es lo que le pueden mandar que haga u omita. Con la certeza de que la voluntad individual de los gobernantes no podrá darle órdenes o imponerle obligaciones que no dimanen de la ley, se siente ya liberado de las sugerencias de la duda, de la desconfianza, de la intranquilidad.

De allí que podamos concluir que la confianza que el administrado deposita en la estabilidad de la actuación de la administración, que genera costumbre como fuente de derecho, es digna de protección y debe respetarse. Los ciudadanos tienen el derecho a que determinados procedimientos seguidos por la administración, sean plenamente respetados, pues éstos son pautas establecidas que no deben variar constantemente ni radicalmente por parte de la administración, toda vez que los ciudadanos confían en que determinados trámites, operaciones y procedimientos se realizan de determinada forma y es con dicha regulación que acuden a ésta.

Sobre el particular, cabe destacar que la jurisprudencia³⁷ ha considerado que a partir de una serie de comportamientos coincidentes por parte del organismo aduanero, que llevaron a la convicción de la validez del procedimiento fiscal hasta entonces seguido, se configura en el administrado una situación de legítima confianza. Aparece aquí la costumbre como fuente de derecho aduanero o, como señala Fiorini³⁸, tal vez resulte más apropiado señalar que no es la costumbre la que crea la validez jurídica, sino la norma como fuente que valida, jurídicamente, el hecho del uso persistente y habitual.

³⁶ BIDART CAMPOS, Germán, *Derecho Constitucional, realidad, normatividad y justicia*, t. I, Ediar, Buenos Aires, 1966, p. 111.

³⁷ CSJN, 1998, "IBM", Fallos 321:1248.

³⁸ FIORINI, Bartolomé, *Manual de Derecho Administrativo*, La Ley, Buenos Aires, 1968, p. 65.

VII. La jurisprudencia

A priori, uno podría pensar que la jurisprudencia no puede ser fuente de derecho, desde que en definitiva los jueces resuelven los casos traídos a estudio aplicando la ley, motivo por el cual la ley es fuente de derecho y no la jurisprudencia. Sin embargo, en la práctica, la jurisprudencia aparece como una fuente importante de derecho, dado que el Poder Judicial es la autoridad final en la interpretación de la Constitución y las leyes. Dentro de las posibles interpretaciones de una ley, la que vale es la interpretación final que le dan los jueces. La sentencia supone siempre un conflicto que dio lugar a un proceso. La finalidad de la sentencia es poner fin al conflicto, es aplicar la ley al caso concreto. De allí que se diga que la sentencia aplica el derecho, poniéndolo en contacto con el caso. Conforme enseña Salvat, la ley es la regla, la sentencia la solución.

Como destaca Fiorini³⁹, la jurisprudencia no es la creación pretoriana, porque ésta significa establecer directamente normas o pautas, mientras que la jurisprudencia es creadora por interpretación con carácter de verdad legal decisiva ante una norma indeterminada o confusa.

En relación con este particular, la Corte Suprema⁴⁰ ha otorgado a la jurisprudencia una importancia singular como fuente del derecho al señalar que las relaciones jurídicas concluidas bajo el imperio de una determinada jurisprudencia se rigen por aquella, aunque ésta después cambie. Esto es, aunque luego se sostenga que antes la ley estuvo mal interpretada, basta la existencia de la primera interpretación para generar derechos y obligaciones, que las nuevas decisiones no pueden vulnerar.

En este pronunciamiento la Corte señaló que una vez asentada la estabilidad primaria de la ley, la interpretación judicial de ella por los órganos de la magistratura que tienen la atribución de fijar la doctrina legal está en la

³⁹ FIORINI, Bartolomé, *Manual de Derecho Administrativo*, op. cit., p. 73.

⁴⁰ CSJN, 1949, "Arrascaeta", Fallos 315:420.

misma línea, responde al mismo propósito y complementa su obtención según el modo propio de la actuación judicial al que está librado en última instancia el destino de la ley. Destacó también la Corte que no se trata de una equiparación lisa y llana de la jurisprudencia y de la ley, sino del reconocimiento de su equivalencia en orden a la misión reguladora de una y otra respecto a las relaciones jurídicas que se finiquitan ateniéndose a la interpretación de las leyes pertinentes, hecha por los tribunales cuya función institucional es de tal naturaleza que sus decisiones interpretativas respecto de dichas normas tienen autoridad definitiva. Por ello, concluye el Tribunal, la obligatoriedad de la jurisprudencia en cuestión, es sólo análoga, no igual, a la que es eminentemente propia de la ley.

La Corte, es la intérprete final de la Constitución y de las leyes de la Nación. De allí que resulta determinante lo que tiene que decir el Tribunal Superior en relación a la interpretación de una norma jurídica. Además, en términos generales, la doctrina de la Corte es vinculante para los tribunales inferiores. En efecto, desde antiguo la Corte⁴¹ tiene señalado que es deber de las instancias inferiores conformar sus decisiones a las sentencias del Superior Tribunal dictadas en casos similares, en virtud de su condición de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia.

Consecuentemente, la posición de la Corte resulta determinante para la solución de cualquier controversia aduanera y sus pronunciamientos, así como también los de los tribunales inferiores que deben conformar sus decisivos a la doctrina de ese Supremo Tribunal, son fuente de derecho aduanero.

En la materia aduanera, resulta entonces una importante fuente de derecho la doctrina del Tribunal Fiscal, dado que se trata de un tribunal especializado con competencia para

entender en diversas controversias aduaneras, sus sentencias resultan un aporte doctrinario de singular importancia.

También resulta importante la doctrina de los fallos de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo, tribunal revisor de los fallos del Tribunal Fiscal.

Asimismo, es oportuno destacar también la doctrina de la Cámara Nacional en lo Penal Económico y sus tribunales de primera instancia, que resuelven las controversias penales aduaneras, así como la doctrina de la Cámara Nacional de Casación.

También resulta destacable, en general, la doctrina de los jueces y cámaras con competencia federal en el interior del país, jueces que sin tener competencia exclusiva en materia aduanera, deben resolver los conflictos aduaneros suscitados en el ámbito de su jurisdicción.

⁴¹ CSJN, 1985, "Cerámica San Lorenzo S.A.", Fallos 307:1094; 1989, "El Emporio SAC", Fallos 312:2007; 1996, "Herrera, Fabián Adrián", Fallos 319:2061; 1997, "Plan Rombo", Fallos 320:1660; 1998, "Encinas, Marcelino", Fallos 321:2294, entre muchos otros.

LA CONSTITUCIÓN NACIONAL COMO FUENTE DEL DERECHO ADUANERO: ENFOQUE JURISPRUDENCIAL

Lorena P. Bartomioli

I. Introducción

Muchas de las normas que integran el Derecho Aduanero pueden ser calificadas, siguiendo otros criterios clasificatorios, de “administrativas”, “tributarias”, “penales”, “comerciales” y “procesales”¹.

Por la jerarquía normativa que impone nuestro texto constitucional y teniendo en cuenta que muchas de las disposiciones en él contenidas se refieren a la materia aduanera, el objeto del presente es abordar el tratamiento que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“Corte”, “CSJN”, “Máximo Tribunal”) ha dado sobre algunas de las más importantes regulaciones constitucionales referidas a la materia constitucional aduanera.

Así, algunos de la Constitución Nacional tales como el 4, 9, 10, 11, 12, 16, 17, 19 y 75 inc. 1, 2, 22, de la Constitución Nacional (“CN”, “Constitución”) serán abordados desde la visión de la CSJN ya que: “No debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma”².

II. El Art. 4 de la Constitución Nacional y su evolución. La naturaleza de los derechos aduaneros. El principio de legalidad en materia de derechos aduaneros. El establecimiento de los derechos de importación y exportación: la delegación legislativa

II.A. El Art. 4 de la Constitución Nacional y su evolución

Desde que se dictó el Código Aduanero (“CA”) en el año 1981, una de las reformas legislativas de mayor jerarquía normativa que tuvo nuestro país fue la del texto constitucional que tuvo lugar en el año 1994.

Decía Alberdi que el Tesoro y el Gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente³. El país que no puede costear su gobierno no puede existir como Nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo.

En la misma línea de pensamiento, el Máximo Tribunal ha expresado, siguiendo el pensamiento de Alberdi, que: “(...) El país que no puede costear su gobierno, no puede existir como Nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su gobierno, es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la condición de estos hechos, que es tener un gobierno costeadado por él, y tenerlo a todo trance, es decir, sin limitación de medios para costearlo y sostenerlo; por la razón arriba dicha, de que el gobierno es la condición que hace existir el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos. Desconocer este deber, es hollar el juramento de ser independientes y libres, es abdicar la libertad y entregar el gobierno del país al extranjero, o a cualquiera que tenga dinero para costearlo. Tasar, limitar de un modo irrevocable la extensión de los sacrificios exigidos por el interés bien

¹ BASALDÚA, Ricardo X: *Derecho Aduanero. Parte General -Sujetos-*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p 211.

² Fallos: 302:1284. “Saguir y Dib, Claudia Graciela”.

³ LASCANO, Julio Carlos, “*Los Derechos de Aduana*”, Osmar Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires, 2007., p 79.

entendido de la independencia nacional, es aproximarse de aquel extremo vergonzoso⁴.

En este contexto, adquiere una especial importancia el art. 4⁵ de la Constitución, en donde podemos ver la mención explícita que el texto constitucional hace de los derechos aduaneros de importación y exportación, los cuales, en el contexto de aquellos tiempos, resultaban ser los impuestos más conocidos.

Además, los derechos de aduana constituían el primer recurso tributario existente en la época para el sostenimiento de la República, y obviamente, ella no hubiera podido funcionar sin este impuesto, arduamente disputado por las provincias.

Merecían, por tanto, una mención en la Constitución por su nombre y no disimulados entre las demás contribuciones que en aquel entonces eran prácticamente inexistentes o carentes de envergadura.

Concluidas las luchas de la independencia, cada provincia contaba con sus propias aduanas, encargadas de cobrar derechos sobre las mercaderías destinadas a su propio consumo y producción, como también sobre las que pasaban por su territorio en tránsito hacia otras provincias o el extranjero.

Las tentativas de los gobiernos unitarios para centralizar las aduanas en un solo organismo nacional fracasaron ruidosamente ante la decisión de los caudillos federales de mantener sus propios sistemas rentísticos autónomos.

Los vinos de San Juan y La Rioja, por ejemplo, estaban gravados considerablemente en las provincias vecinas de Córdoba, Tucumán o Salta, y las carretas que conducían

esos productos y otros de origen local soportaban crecidos impuestos al pasar por las aduanas de tránsito.

De modo que era natural que uno de los debates más ardorosos y significativos estuviera centrado en la discusión del sistema rentístico del gobierno nacional, la recaudación de las aduanas y aún su misma existencia.

El tratamiento del art. 4 de la Constitución, como era de prever, generó un inmenso debate entre quienes consideraban conveniente que la renta de las aduanas continuara en manos de las provincias, como sucedía hasta entonces y quienes sostenían la necesidad imperiosa de otorgar al gobierno nacional el manejo de las aduanas y la recaudación de los derechos de importación y exportación.

Si bien el 1° de mayo de 1853 se sancionó finalmente la Constitución, coexistieron en el mismo territorio dos estados separados: la Confederación y la provincia de Buenos Aires.

La economía de la Confederación mostraba escasos progresos desprovista de los ingresos de Buenos Aires y su comercio exterior.

Las economías regionales eran precarias y las provincias, por su parte, carecían de la recaudación de las aduanas interiores.

Para intentar brindar alguna solución, el Congreso dictó la ley de derechos diferenciales con el objetivo de que las mercaderías que llegaran a los puertos fluviales de la Confederación tributaran menos derechos de aduana que las que se descargaban en el puerto de Buenos Aires.

Este accionar provocó la reacción de la provincia de Buenos Aires la cual, como represalia, prohibió el tránsito por el territorio de su provincia hacia el puerto de Buenos Aires.

Finalmente, los conflictos terminaron en guerra y la batalla de Cepeda, en donde las tropas de la Confederación derrotaron a las de Buenos Aires, dio lugar al Pacto de San José de Flores y un claro objetivo: solucionar definitivamente la cuestión que había mantenido a la provincia de Buenos Aires separada de las demás; es decir: solucionar el destino de la Aduana de Buenos Aires y sus recursos.

⁴ CSJN, A. 910. XXXVII. REX. Fallos: 333:935. "Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp s/ Ejecución Fiscal".

⁵ Art. 4°.- "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional".

Así, la reforma constitucional de 1860 presentó dos novedades trascendentes en materia aduanera: el denominado principio de uniformidad y el establecimiento de los derechos de exportación hasta 1866, en cuya fecha cesarían como impuesto nacional, no pudiendo serlo provincial.

Las razones que prevalecieron fueron de orden práctico. Teniendo en cuenta que la Aduana de Buenos Aires pasaba a ser nacional y con ello se la privaba a la provincia de su principal fuente de ingreso, la Nación garantizaba a Buenos Aires el presupuesto hasta cinco años después de su incorporación. Sarmiento sostuvo que no se le podía quitar a la Confederación los derechos de exportación pues estos recursos eran los que iban a permitir que el gobierno federal pudiera garantizar la subsistencia del presupuesto de la provincia de Buenos Aires. Por eso se resolvió mantenerlos por lo menos durante el tiempo de vigencia de lo pactado con Buenos Aires. Esta fue la tesis triunfante, prolongándose los derechos de exportación en la Constitución hasta 1866, momento en el cual serían eliminados como recurso nacional.

Sin embargo, para el año 1866 el país se encontraba en guerra con el Paraguay y la necesidad de fondos para mantener los gastos bélicos llevó a los convencionales a mantener los derechos de exportación como una fuente de recursos sine die.

Por ello, se suprimió la limitación temporal para establecer derechos de exportación que había estipulado la reforma del año 1866.

Sin embargo, 128 años después, en 1994, la Convención Constituyente encargada de modificar la Constitución decidió mantenerlos en los actuales arts. 4 y 75 inc. 1⁶.

II.B. La naturaleza de los derechos aduaneros

Entre los tributaristas, Dino Jarach enseña que: “En general, los nombres ‘impuesto de aduana’, ‘derechos de aduana’ o ‘derechos

aduaneros’ se utilizan para caracterizar los gravámenes exigidos con motivo del ingreso o de la extracción de mercancías a través de las fronteras aduaneras y así la CN los llama ‘derechos de importación’ y ‘derechos de exportación’, o ‘derechos de aduana’, lo que no excluye su encuadre dentro de los impuestos⁷”.

En el caso “*Montarcé, Marcelo c/ Dirección Nacional de Aduanas*”⁸ del año 1974, la Corte sostuvo que no es aplicable la garantía de la no confiscatoriedad cuando se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías.

Así, nuestro Máximo Tribunal entendió que: “(...) si no es constitucionalmente dudoso que el Estado, por razones que hacen en la promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar, se encuentra facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros (arts. 67, incs. 12, 16 y 28 de la Constitución Nacional), con igual razón debe considerárselo habilitado para llegar a un resultado semejante mediante el empleo de su poder tributario, instituyendo con finalidades acaso disuasivas, gravámenes representativos de uno o más veces el valor de la mercadería objeto de importación”⁹.

Este mismo precedente consideró que los derechos de importación, además de una finalidad recaudatoria, constituyen “(...) un valioso instrumento de regulación económica (...) que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida que corresponde a exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la ley fundamental como uno de los objetos del poder impositivo”. Agregando aquel pronunciamiento que ello es así, además, “(...) porque en este aspecto las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primaria, y ciertamente extrafiscal,

⁶ Art. 75.- Corresponde al Congreso: 1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

⁷ MANILI, Pablo, “*Régimen Constitucional de los Derechos de Importación y Exportación*”.

⁸ CSJN, Fallos: 289:443.

⁹ Cabe señalar que al momento del fallo en comentario no estaban vigentes las limitaciones derivadas de los tratados internacionales firmados por la Argentina (por ejemplo, Acuerdo de Marrakesh, Tratado de Asunción).

de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas”.

Seguramente este fallo, así como otros precedentes en los que se reconoció a los tributos como un instrumento de regulación económica, pudo haber llevado a la Procuración del Tesoro de la Nación a sostener, en un caso aislado¹⁰, que los derechos de importación no son impuestos sino instrumentos de regulación económica y que no están sujetos a las mismas restricciones constitucionales que rigen para los tributos. Así, el aludido Dictamen consideró que: “Tratándose de los gravámenes a la exportación e importación, la Constitución Nacional no emplea los términos impuestos ni contribuciones; ello, posiblemente a causa de la función que esos gravámenes cumplen como medios o instrumentos de que pueda hacer uso el Estado con fines de política económica. La aludida finalidad de los derechos de aduana como instrumentos de comercio exterior impide así asimilarlos a los impuestos, cuya causa jurídica es, ciertamente, la capacidad contributiva”.

Respecto de esta singular teoría, fue muy clara la Corte en “*Asociación de los Testigos de Jehová (TF 25540) c/DGA*” del 27 de diciembre de 2011¹¹. En dicha ocasión hizo suyos los argumentos de la Procuradora Fiscal quien indicó en su Dictamen que: “(...) dado que la Aduana se limita, por una parte, a insistir, de forma repetitiva y dogmática, en que los “derechos aduaneros” no son impuestos, mas no agrega argumento alguno que permita siquiera poner en duda lo concluido por las etapas anteriores. Al respecto, debo recordar que V.E. sostuvo, en el pronunciamiento de Fallos: 332:1503, que la diferencia entre el impuesto y la tasa -trasladable también a las contribuciones especiales- queda determinada por la existencia o no en sus respectivos presupuestos de hecho del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado. En la

especie, el representante del Fisco no ha alegado –y mucho menos probado– que las gabelas en crisis retribuyeran alguna prestación específica brindada a la actora, que permitieran alejarlas del concepto de impuesto, motivo por el cual opino que su agravio no aparece fundado ni tan sólo en mínima medida”.

Luego en “*Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo*” del 15 de abril de 2014¹², la Corte, al referirse a la naturaleza tributaria de los derechos de exportación, indicó que: “(...) fue reconocida desde hace mucho tiempo y quedó expuesta con total nitidez durante los debates de la Convención Nacional Constituyente ad hoc de 1860”.

Y continuó manifestando: “(...) que en el Código Aduanero se recogió la posibilidad de que este tipo de gravámenes sea establecido no sólo con finalidad recaudatoria, es decir, para nutrir el erario público, sino también con el objeto de cumplir con los demás fines estatales, de manera directa, como útil herramienta de política económica, social o monetaria (arg. art. 755, inc. 2 y sus apartados)”.

Lo indicado por la Corte in re: *Camaronera* en cuanto a la naturaleza de los derechos

¹⁰ Dict. N° 576/03, 21 de noviembre de 2003. Expte. N° 01-0232051/02. Ministerio de Economía y Producción. (Dictámenes 247:444).

¹¹ A. 182. XLVII. REX. “*Asociación de los testigos de Jehová (TF 25990-A) c/ DGA*”. Dictamen del 10 de junio de 2011.

¹² C. 486. XLIII. REX. Fallos: 337:388. “*Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y Otros s/Amparo*”.

aduaneros resulta más que ilustrativo¹³, lo mismo que lo expresado en relación con los derechos que se establecieron a través de la Resolución 11/02¹⁴, ocasión en la que la Corte manifestó que: “Corresponde reiterar que el “derecho” establecido por la resolución mencionada es por su naturaleza un tributo -específicamente, un impuesto-, más allá de los fines que con él se hayan querido lograr”.

En otros precedentes, la Corte puso de resalto que, junto con su esencial propósito de allegar fondos al tesoro público, los tributos constituyen un valioso instrumento de regulación de la economía, complemento necesario del principio, con raigambre constitucional, que prevé atender al bien general (art. 75, inc. 2 de la Constitución) al que conduce la finalidad de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas¹⁵.

¹³ “Esta caracterización del tributo como instrumento que no es pura o exclusivamente recaudatorio ha sido compartida por la jurisprudencia de esta Corte, cuando ha sostenido, desde antiguo, que el poder tributario -y con particular relevancia respecto de las gabelas sobre el comercio exterior- “tiende, ante todo, a proveer de recursos al Tesoro Público, pero constituye además un valioso instrumento de regulación económica. Tal es la que esta Corte ha llamado ‘función de fomento y asistencia social’ del impuesto, que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida en que responde a las exigencias del bien común, cuya satisfacción ha sido prevista por la Ley Fundamental como uno de los objetos del poder impositivo (art. 67, inc. 2º). En este aspecto, las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primera, y ciertamente extrafiscal, de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas ~económicas” (Fallos: 243: 98; doctrina reiterada en los precedentes de Fallos: 289: 443; 314:1293 y 316:42, entre otros)”.

¹⁴ Resolución 11/2002 del ex Ministerio de Economía e Infraestructura publicada en el Boletín Oficial del 5 de marzo de 2002.

¹⁵ CSJN, Fallos: 318:676. “*Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición)*”. Fallos: 298:341. “*Urrutia Hnos. S.C.A. y otros c/ Provincia de Misiones*”.

II.C. El principio de legalidad en materia de derechos aduaneros

De acuerdo con el art. 75 inc. 1¹⁶, la CN reserva al Congreso el establecimiento de regulaciones en materia aduanera, una de cuyas manifestaciones es la fijación de los derechos de importación y exportación, abarcando en esas palabras tanto a las alícuotas o porcentuales cuando los mismos adoptasen la forma ad valorem como la base imponible de estos y también el importe del tributo aduanero en el caso de adoptar la forma de derechos específicos¹⁷.

Por otra parte, el principio de reserva legal en materia tributaria surge también del art. 75 inc. 2¹⁸ de la Constitución, así como de los arts.:

a) 4, que reserva al Congreso el establecimiento de estos tributos.

b)17, que expresamente indica que solo el Congreso puede establecer las contribuciones expresadas en el art. 4. Y,

c) 19, en tanto asegura que ningún habitante será obligado hacer lo que la ley no manda, lo que en materia tributaria puede traducirse en la afirmación de que nadie puede ser obligado

¹⁶ “1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación”.

¹⁷ LASCANO, Carlos Julio: “Los Derechos de Aduana”, Op. Cit., páginas 73 y 77: Los derechos de exportación ad valorem (y también los de importación ad valorem -aclaración que me pertenece-), se obtienen mediante la aplicación de un porcentual (o alícuota) sobre el valor imponible de la mercadería. Los derechos ad valorem pueden ser fijos o móviles. Sin fijos cuando la alícuota es siempre igual cualquiera sea el valor imponible de la mercadería. Los derechos específicos son aquellos cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida.

¹⁸ Art. 75. Inc. 2º parte pertinente: “(...) 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables”.

a pagar un tributo que no haya sido establecido por una ley formal.

En el año 2015, en *“Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”*¹⁹, la Corte tuvo que resolver sobre la presunta inconstitucionalidad de una ley provincial²⁰ (*“Ley N° 791”*) que establecía la Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos (*“TVPP”*) para la pesca de altura, equivalente al 2% del valor FOB de salida para embarques de productos destinados a la exportación al territorio continental y del 3% si la exportación tenía como destino otros países.

Específicamente, la actora planteó la inconstitucionalidad e inaplicabilidad del art. 3 de la Ley N° 791, basada en que:

a) La provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (*“Tierra del Fuego”*) pretendía percibir una tasa por un servicio que no prestaba, por lo que la misma es contraria al art. 17 de la Constitución.

b) Por su diseño normativo y aplicación la TVPP es un verdadero derecho de exportación, establecido y percibido por Tierra

¹⁹CSJN, Fallos: 338:313. *“Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”*.

²⁰ Art. 3° de la ley local 791, sancionada por la Legislatura local el 15 de octubre de 2009.

Mientras se encontraba en trámite la causa que comentamos, entró en vigor la ley tarifaria provincial 854 (B.O. 31/10/11). Por esa razón, la parte actora indicó que *“...el mismo planteo formulado en la demanda con relación al artículo 3° de la ley 791, corresponde sea decidido con relación al artículo 3° de la nueva ley 854, habida cuenta de que la provincia demandada mantiene la tasa de servicios atacada de inconstitucional por un servicio que no presta y casi en idénticos términos”*. La Corte por su parte indicó que: *“Que si bien para llevar adelante tal cometido era necesario examinar la ley provincial 791, tal como quedó planteado al momento de trabarse la litis, al ser ésta abrogada por su similar 854, y las partes pronunciarse a favor de la continuación del proceso según surge de fs. 422/424 Y 427/432, tal como quedó expuesto en los resultandos anteriores, el examen de constitucionalidad se centrará en ésta última norma”*.

del Fuego quien carece de atribuciones constitucionales para hacerlo.

c) La TVPP obstaculiza el comercio interprovincial e internacional, violando expresas disposiciones constitucionales (arts. 9, 10, 11, 75 inc. 13, y 126 de la Constitución).

d) Interfiere ilegítimamente en el régimen promocional federal establecido por la ley 19.640.

e) Es arbitraria y discriminatoria en tanto fija una alícuota mayor según el destino al extranjero de las mercaderías, sin motivo alguno que justifique tal tratamiento.

f) Es irrazonable en comparación con el eventual costo del servicio supuestamente prestado. Y *“(...) en aquellos supuestos en que exista un exceso del valor del tributo impugnado respecto del costo del servicio, dicha excedente no debiera reputarse como una tasa, sino que participa de la naturaleza jurídica del impuesto, el cual debería asimilarse a un derecho de exportación que las provincias no pueden crear ni recaudar”*²¹.

La Corte dejó en claro que no cuestiona la facultad de Tierra del Fuego para regular actividades en el marco del régimen nacional de promoción industrial del que es Autoridad de Aplicación. Sin embargo, tal circunstancia no la exime de respetar límites expresos, ni la autoriza a extralimitarse en sus facultades, asignando a la tasa una base imponible cuya implementación importa un derecho de exportación, todo lo cual es materia del resorte del Congreso Nacional.

La Corte desentraña el sentido de la norma provincial²² y observa que el presupuesto de

²¹ CSJN, Fallos: 338:313. *“Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”*.

²² Expresa el Máximo Tribunal: *“(...) no se cuestiona la facultad de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur para regular por medio de estos instrumentos actividades como las contempladas en el marco del régimen nacional de promoción industrial, del que es autoridad de aplicación. Mas ello no exime al Estado local de respetar límites expresos, ni lo autoriza a extralimitarse en sus facultades, asignando a la tasa una base imponible cuya implementación importa –tal como se ha demostrado en los hechos– un derecho de exportación, materia del*

hecho adoptado para hacer nacer la obligación de pago es simplemente la "verificación de procesos productivos", pero la base imponible para la determinación de la TVPP es el valor FOB de salida que figura en el permiso de embarque cumplido.

En tal sentido, señala que la base imponible se refiere a una acción ulterior al proceso productivo; es decir, la exportación del producto y que esta actividad exportadora puede o no darse.

Además, la alícuota diferencial afectaría el principio de igualdad previsto en el art. 16 de la CN al demostrar que no se persigue la retribución de un servicio, ya que el servicio que debería justificar el ingreso de la TVPP es el mismo y no se advierte razón para establecer porcentajes distintos según el destino.

Por ende, la conclusión a la que arriba el Máximo Tribunal es que es la exportación de la mercadería lo que en realidad genera el nacimiento de la obligación tributaria, en lugar de que ésta sea exigida en función de procesos técnicamente anteriores a ese hecho²³.

En consecuencia, si el verdadero hecho imponible fuera el hecho de la prestación del servicio tal como se declara, la TVPP debería

abonarse sin excepción, más allá de que se produzca o no la exportación de los productos²⁴.

Más aún, en el supuesto de que la mercadería no llegara a exportarse, no habría monto a ingresar en concepto de TVPP circunstancia de la que se infiere, que dicha tasa se comporta como un verdadero derecho de exportación, toda vez que grava la salida de los productos desde Tierra del Fuego en forma diferencial, debido a su destino.

Por todo lo expuesto, la Corte concluyó que la Ley N° 791 instauró un derecho de exportación antes que una tasa, el cual no podría ser creado por una provincia sin lesión al sistema federal consagrado en la Constitución porque opera en la práctica como un tributo que grava la exportación.

Idéntica solución adoptó la Corte en "*Estremar S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*" del 29 de abril de 2015²⁵, "*Glaciar Pesquera S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*" del 2 de septiembre de 2014²⁶ y "*San Arawa S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción*

resorte del Congreso Federal y por lo tanto vedado a las provincias".

²³ Indica la Corte que: "No se advierte cuál es la razón por la cual se estableció como parámetro de la tasa el valor FOB de salida y no otro modo de cálculo de la base imponible referido concretamente a los costos que genera la prestación del servicio que se pretende solventar. En rigor, la verificación del proceso productivo que se denuncia debe hacerse en un estadio anterior, con independencia de que la mercadería en definitiva se exporte o no. En consecuencia, si el verdadero hecho imponible fuera el hecho de la prestación del servicio tal como se declara, la tasa debería abonarse sin excepción, más allá de que se produzca o no la exportación de los productos. Más aún, en el supuesto de que la mercadería no llegara a exportarse, no habría monto a ingresar en concepto de TVPP, circunstancia de la que se infiere en los hechos, que dicha tasa se comporta como un verdadero derecho de exportación, toda vez que grava la salida de los productos de la provincia en forma diferencial, en razón de su destino".

²⁴ En palabras de la propia Corte: "Si se entiende que el hecho imponible es el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria en sus aspectos sustanciales, objetivos, subjetivos, especiales, temporales y de acuerdo con los distintos momentos y criterios de vinculación; es claro entonces que, en el caso de autos, sin exportación -hecho imponible real- no habría precio FOB de salida, que figure en el permiso de embarque cumplido, tal como se determina en la norma local y, por ende, no se constituiría la obligación fiscal".

²⁵ CSJ 78/2010 (46-E). "*Estremar S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*".

²⁶ CSJN, G. 195. XLVI. "*Glaciar Pesquera S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*".

declarativa de inconstitucionalidad" del 2 de septiembre de 2014²⁷, entre otros.

En "*Roch SA c/DGA s/ recurso*" del 3 de junio de 2014²⁸, la Corte tuvo que decidir sobre la procedencia de la devolución de derechos de exportación que fueron abonados en ocasión de 3 exportaciones definitivas de hidrocarburos registradas el 12 de enero 2007.

A la fecha de la oficialización de los permisos de embarque (12 de enero de 2007), ya había expirado el plazo de cinco años que preveía el art. 6 de la ley 25.561 de emergencia pública para la vigencia de los derechos de exportación allí creados, y la ley 26.217, si bien prorrogó dicha disposición, entró en vigor el 16 de enero de 2007.

Nuestro Máximo Tribunal sentó doctrina legal indicando que la Resolución N° 776/2006 del Ministerio de Economía y Producción resulta chocante con el principio de reserva de ley en materia tributaria y es portadora de un serio defecto de origen y resulta írrito del principio de reserva legal al contradecir los arts. 4, 17, 52, 75 (incs. 1 y 2) y 99 (inc. 3) de la Constitución mediante un mecanismo que se halla claramente a extramuros de la única forma que esta última prevé, es decir, mediante ley formal.

Claramente, como lo indicó la Corte: "(...) la cuestión debatida en las presentes actuaciones se circunscribe a la aplicación retroactiva de una norma tributaria. Y al respecto destacó que reiterada y pacífica jurisprudencia de esta Corte ha desestimado su procedencia por considerarla contraria a principios elementales de la Constitución Nacional".

Por su parte, en "*Frischer SRL (TF 16.236-A) c/ A.N.A.*"²⁹ del 14 de agosto de 2013, se debatieron los alcances del derecho adicional del 30% ("*Derecho Adicional*") previsto por el art. 15 de la Resolución 72/92 del ex

Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos ("*Resolución 72/92*").

La Resolución 72/92 "(...) instituyó un régimen especial de importación temporaria de mercaderías, destinadas a recibir un perfeccionamiento industrial en el territorio nacional, "con la obligación de ser exportadas para consumo a otros países bajo la nueva forma resultante (art. 1), dentro del plazo de 180 días computados desde la fecha de su libramiento (art. 4). La mercadería sujeta a este régimen no se encuentra alcanzada por los tributos que gravan la importación para consumo ni la tasa de estadística, con excepción de las tasas retributivas de servicios (art. 11)"³⁰.

En el caso de autos, el importador fue sancionado en el marco del art. 970 del CA por no haber regularizado en tiempo y forma cierta mercadería ingresada al territorio aduanero en el marco de la destinación suspensiva de importación temporaria prevista en la Resolución 72/92. Al mismo tiempo, hubo acuerdo en que el aludido incumplimiento configuró el hecho generador de la obligación tributaria en los términos del art. 638, inc. e, del CA, resultando, por ende, "(...) aplicable a su respecto el derecho de importación vigente en la fecha del vencimiento del plazo para reexportar"³¹.

Sin embargo, el eje central del debate giró en torno de la aplicación o no del Derecho Adicional.

Cabe recordar a este respecto que el Derecho Adicional consistía en una suma en concepto de derechos de importación, equivalente al 30% del valor en aduana de la mercadería al momento del registro de la correspondiente solicitud de destinación, el cual debía adicionarse al resto de los tributos vigentes a la fecha de registro de la destinación para consumo³².

³⁰ "*Frischer SRL (TF 16236-A) c/ ANA*".

³¹ "*Frischer SRL (TF 16236-A) c/ ANA*".

³² Resolución 72/92. Art. 15: "Cuando se autorice la importación para consumo de una mercadería ingresada bajo el presente régimen, deberán abonarse, además de los tributos correspondientes a esta destinación vigentes a la fecha de registro de la destinación para consumo, una suma adicional en concepto de derechos de importación, equivalente

²⁷ CSJN, S. 172. XLVI. "*San Arawa S.A. c/ Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad*".

²⁸ CSJN, R. 810. XLVII. RHE. Fallos: 337:703. "*Roch S.A. c/ DGA s/recurso*".

²⁹ CSJN, F. 195. XLII. REX. Fallos: 336:1182. "*Frischer SRL (TF 16236-A) c/ ANA*".

Sin embargo, en el caso en debate, el importador nunca registró una destinación de importación para consumo para regularizar la situación aduanera de la mercadería ingresada al territorio aduanero en forma temporaria.

Y por aplicación de la Resolución 72/92, la exigibilidad del Derecho Adicional estaba condicionada al registro de una solicitud de destinación para consumo y a su autorización por el servicio aduanero.

Tomando en consideración lo anteriormente expuesto, señaló la Corte que: “Ante los claros términos de esa norma, afirmar que el recargo establecido por ella resulta aplicable cuando la importación para consumo se produce sin que medie un pedido del interesado, y por el solo transcurso del plazo de la importación temporaria sin que se hubiese cumplido la obligación de reexportar la mercadería -arts. 274, 638 y cctes. del Código Aduanero-, implica extender los alcances de una norma tributaria a supuestos no previstos en ella, acudiendo al método de la analogía, lo cual es inaceptable según reiterada y pacífica jurisprudencia de esta Corte que tiene como fundamento la naturaleza de las obligaciones fiscales y el principio de reserva o legalidad que las rige (confr. Fallos: 310:290; 311:1642; 312:912 y 316:2329, entre otros)”.

II.D. El establecimiento de los derechos de importación y exportación: la delegación legislativa

El establecimiento de las alícuotas de los derechos de importación y exportación por parte del Poder Ejecutivo Nacional (“PE”, “PEN”) determinó la existencia de numerosas sentencias de la Corte en orden a establecer si se trataba de facultades inválidas o si eran consecuencia del ejercicio de las facultades reglamentarias propias conferidas por el art. 99 inc. 2 de la Constitución.

La constitución histórica no contemplaba la delegación legislativa.

Los derechos se limitaban o restringían exclusivamente mediante ley. A su vez el entonces art. 86 inc. 2 de la Constitución

asignaba al presidente la competencia reglamentaria para aplicar las leyes manteniendo la prescripción de no alterar su espíritu al reglamentarlas.

Sin embargo, la jurisprudencia fue flexibilizando la normativa constitucional mediante su interpretación.

Es conocida la doctrina de la “delegación impropia”, así denominada por la Corte en “Cocchia³³” según la cual el Poder Legislativo no puede delegar las facultades legislativas, ni en el PE ni en ningún otro departamento de la Administración. Es sabido también que esta tesis se originó, según unánime doctrina, en la sentencia dictada en la causa “A. M. Delfino y Cía.”, en la cual admitió que el Poder Legislativo podría conferir al Poder Ejecutivo “(...) cierta autoridad (...) a fin de reglar pormenores y detalles (...)” necesarios para la ejecución de la ley³⁴.

Aunque generalmente usada para justificar ciertas facultades del PEN en materia tributaria, no puede olvidarse que en “Delfino”, la cuestión se refería a la aplicación de una multa al agente marítimo del buque “Bayern” por una transgresión de un decreto del PE sobre normas portuarias. En “Cocchia”, por su parte, se trataba de cierta delegación de facultades dadas al Ministerio de Trabajo ocasionando que el sindicato de apuntadores marítimos inicie contra esas facultades una acción de amparo. En estos casos, según el criterio de las sentencias, se trata del ejercicio de la facultad del poder ejecutivo para completar esos denominados “pormenores” y “detalles” de las leyes, a las cuales por otra parte estaba facultado por el entonces art. 86, inc. 2, de la Constitución (hoy art. 99, inc. 2, CN) porque se trataba sólo del ejercicio de sus facultades reglamentarias³⁵.

Luego, en el año 1960, la causa “Prattico, Carmelo, y otros c/ Basso y Cía.” del 20 de

³³ CSJN, Fallos: 316:2624.

³⁴ CSJN, Fallos: 148:430.

³⁵ ZUNINO, Gustavo, “El derecho aduanero en algunas sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, en CASAS, José O. y FREYTES, Roberto (Directores), *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia*, Editorial Errepar, Buenos Aires, Edición del año 2013, p. 275.

al TREINTA POR CIENTO (30 %) del valor en Aduana de la mercadería al momento del registro de la correspondiente solicitud de destinación”.

mayo de 1950³⁶, representó otro hito importante en materia de delegación ya que la Corte entendió que: “(...) 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. Porque en tales supuestos ese órgano no recibe una delegación proscripta por los principios constitucionales, sino que, al contrario, es habilitado para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia (art. 86, inc. 2°), cuya mayor o menor extensión depende del uso que de la misma potestad haya hecho el Poder Legislativo”. Se pasó entonces de la exigencia de no violar parámetros fijos de la ley delegante a no transgredir su política legislativa clara.

Luego en “*Cafés La Virginia S.A. s/ apelación (por denegación)*” sentencia del 13 de octubre de 1994³⁷, la Corte señaló que es indudable que la facultad de imponer gravámenes y contribuciones corresponde al Congreso de la Nación (arts. 17 y 52 de la Constitución) 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 PE o a un cuerpo administrativo a fin de reglar pormenores de la obligación tributaria, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida. Esta delegación impropia se concreta en el art. 664 de la ley 22.415 que autoriza al PEN al ejercicio de facultades delegadas dentro de la orientación prefijada por la ley (considerando 10)³⁸.

Ahora bien, con una frecuencia rayana en lo permanente, el Congreso ha delegado la atribución de imponer los derechos en el PE,

el cual, para enredar más la madeja, frecuentemente la ha subdelegado en algún ministerio. La potestad a la que se refiere el art. 75 se desdobra en dos tareas distintas: por un lado, le cabe fijar la alícuota de los derechos de aduana. Y por el otro debe establecer también su base imponible: la llamada avaluación en el lenguaje original de la Constitución, vocablo conservado en todas sus reformas, incluida la de 1994. En primer lugar, hay que advertir que el Poder Legislativo casi siempre delegó una de esas tareas en el PE reteniendo la otra para así. Durante el siglo XIX solía delegar la fijación de la base imponible conservando en cambio la de establecer las alícuotas. Pasado los años sucedió lo inverso, legisló sobre la base imponible, el valor en aduana, delegando en el PEN la imposición de las alícuotas³⁹.

A partir de la reforma constitucional del año 1994, el principio general en la materia lo establece el art. 76 de la Constitución que prohíbe la delegación legislativa en el PEN salvo 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.

Hay algunos autores que indican que las bases de la delegación resultan más amplias que los detalles y pormenores necesarios para aplicar la ley conforme “Delfino” pero a la vez más restrictivos que el bloque de legalidad de “Cocchia”.

Sin embargo, las limitaciones al PEN en materia aduanera no llegaron solo por la reforma constitucional del año 1994, sino también porque tanto la base imponible en materia de valoración de importación, como la alícuota máxima de los derechos de importación surgen de los tratados internacionales que fueron suscriptos por la Argentina, (por ejemplo, el Acuerdo de Marrakech por el que se aprobaron los resultados de la Ronda Uruguay del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio –“GATT”– ratificados por nuestro país a través de la ley 24.425).

³⁶ CSJN, Fallos: 246:345. “*Prattico, Carmelo, y otros c/ Basso y Cía*”.

³⁷ CSJN, Fallos: 317.1282.

³⁸ ZUNINO, Gustavo, “El derecho aduanero en algunas sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, en CASAS, José O. y FREYTES, Roberto (Directores): *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia*, Op. Cit., p. 275 y siguientes.

³⁹ ZOLEZZI, Daniel, *Valor de exportación*, Guía Práctica, Buenos Aires, 2019, p 201 y siguientes.

El art. 76 de la CN, a su vez, tiene que pensarse en relación con el art. 99 inc. 3 de la Constitución, el cual establece que el PEN "(...) no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. 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".

Completa el panorama la Disposición Transitoria 8º, que establece que la legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caducará a los 5 (cinco) años de la vigencia de esta disposición, excepto aquella que el Congreso ratifique expresamente por una nueva ley.

En "*La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M. c/ Estado Nacional - D.G.I.- s/Repetición*" del 27 de diciembre de 1996⁴⁰, la Corte sostuvo en esencia que, de acuerdo con los arts. 4, 17, 67, incs. 1, 2 y 44 de la Constitución, el ejercicio del poder tributario fue conferido exclusiva y excluyentemente al Congreso, mientras que al PEN, por el art. 86, inc. 13 se le acordó la atribución de "(...) hacer recaudar las rentas de la Nación (...)", con exclusión de toda facultad vinculada a la creación o imposición de nuevos tributos o a la modificación de los existentes y que, a su vez, el art. 44, siempre de la Carta Magna, dispone que "(...) a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones (...)".

Expresó también que, de acuerdo con la jurisprudencia y la doctrina, para que el principio de legalidad quede satisfecho es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación y que entre éstos se encuentran las

alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo, aspecto que no puede escindirse del ejercicio mismo del poder tributario.

Continuó afirmando nuestro Máximo Tribunal 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, de conformidad con los arts. 4, 17, 44 y 67 –texto 1853-1860– de la Constitución.

Asimismo, afirmó: "Que los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303: 245 y 312:912 –y sus citas– entre muchos otros relativos al principio de legalidad en materia tributaria). 7º) Que en fecha reciente, confirmando esa tradicional línea de jurisprudencia, esta Corte reiteró (causa V. 103.XXV. "*Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/ amparo*", fallada el 6 de junio de 1995) 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, de conformidad con los arts. 4, 17, 44 y 67 –texto 1853-1860– de la Constitución Nacional".

Esa conclusión resultó luego corroborada por la reforma constitucional del año 1994, toda vez que si bien el art. 99 contempla la posibilidad de que el PE dicte decretos por razones de necesidad y urgencia, prohíbe el ejercicio de tal facultad extraordinaria –entre otras– en materia tributaria (inc. 3).

La Corte Suprema cuenta con una larga tradición de defensa del principio de legalidad. En efecto, en "*Doncel de Cook, Sara c/ Provincia de San Juan*" del 6 de septiembre de 1929, la Corte indicó, en relación a un impuesto creado por el Poder Ejecutivo de la Provincia de San Juan, "(...) que Nuestra Carta Fundamental, en sus arts. 4, 17 y 67, consagra la máxima de que sólo el Congreso impone las contribuciones nacionales".

⁴⁰ CSJN, "*La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M. C/ Estado Nacional - D.G.I.- S/Repetición*", L. 62. XXXI. REX. Fallos: 319:3400.

Entendió la Corte, por ejemplo, en "*Banco Argentino de Comercio c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires*" del 20 de septiembre de 1973, que no existe propiamente delegación de facultades legislativas cuando la actividad normativa del poder administrador encuentra su fuente en la misma ley y de ese modo procura facilitar el cumplimiento de lo que el legislativo ha ordenado. En verdad no se delega el Poder Legislativo; lo que se transmite es un modo del ejercicio de este condicionado y dirigido al cumplimiento de un fin querido por la ley. Sin embargo, la mentada atribución de competencias no es más que un juego de palabras empleado por la Corte para evitar hablar de delegación de facultades ya que atribuir una facultad que corresponde al Congreso no es otra cosa que delegar esa facultad, aunque sea parcialmente⁴¹.

En, "*Gallo Llorente Santiago E. y otro c/EN M de Economía -Resol. 125/08 (Dto. 2752/91) s/amparo ley 16.986*" del 23 de septiembre de 2008⁴², la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ("Cámara") confirmó la inconstitucionalidad de la Resolución 125/08 y por la otra revocó la del art. 755 del CA que había sido decretada por la instancia anterior. La vocal preopinante en dicha ocasión indicó, con apoyo en "Propulsora Siderúrgica" y "Conevial", ambos precedentes de Corte, que ejecutar una política legislativa determinada implica también el poder dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo la de una materia que por hallarse sujeta a variaciones como la examinada, se estimó sensato dejar librada al prudente arbitrio del PEN.

En síntesis, la Cámara entendió que el art. 755 del CA refleja una delegación impropia y que por lo tanto no choca con el art. 76 de la CN.

⁴¹ CSJN, Fallos: 286:325. "*Banco Argentino de Comercio c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires*".

⁴² CNACAF. "*Gallo Llorente Santiago E. y otro c/EN M° de Economía -Resol. 125/08 (Dto. 2752/91) s/amparo ley 16.986*". Expte 8.324/08.

Unos años más adelante, en 2014 *in re*: "Camaronera", la Corte sentó la postura opuesta. En tal sentido y por distintos argumentos, indicó que en materia de impuestos aduaneros la delegación no es posible.

En el voto mayoritario hay argumentos de distinta índole: algunos cierran definitivamente la posibilidad de delegar en materia impositiva aduanera; otros entornan la puerta a la delegación impropia.

La doctrina no es unánime tampoco. Sin embargo, aun quienes afirman que en materia tributaria hay que partir del principio de la prohibición de la posibilidad de delegación, entienden que pueden mantenerse algunas de las excepciones admitidas por la práctica y la jurisprudencia constitucional: posibilidad de delegar la determinación final de la alícuota del tributo entre un máximo y un mínimo fijado en la ley delegante.

En cuanto a los derechos de importación, la constitucionalidad del art. 664 del CA pareciera estar a salvo desde que el art. 666 indica que en ejercicio de las facultades conferidas no podrá establecer derechos de importación que excedieren el equivalente a 600% del valor en aduana de la mercadería. Claramente este tope se ve reducido al máximo del arancel consolidado por la Argentina en el marco del GATT del 35% ad valorem. Claro está que, si bien con relación al resto de los países es válido, si se imponen los máximos previstos en este artículo, dada su magnitud el arancel cumpliría un propósito disuasorio y por lo tanto extrafiscal que lo aproxima a las prohibiciones. Se trata de un tema que ha perdido en cierta forma virtualidad o pierde la significación que tuvo en el pasado máxime cuando el propio art. 665 indica que las delegaciones deben ejercerse respetando los convenios internacionales⁴³.

Se suma al GATT el Tratado de Asunción, que obligó a los miembros a respetar el Arancel Externo Común para la mayoría de los países.

⁴³ ZOLEZZI, Daniel, "Valor de exportación", OP. Cit., página 239

En la actualidad pareciera que la fijación de los derechos de exportación tiene más trascendencia que la fijación de derechos de importación, pues para los primeros no existen las limitaciones impuestas por los acuerdos resultantes de la Ronda Uruguay del GATT ratificados por la ley 24.425.

En materia de derechos de exportación, el art. 755 del CA autoriza al PEN a gravar la exportación para consumo de mercadería que no estuviera gravada y también a desgravar a las que estuvieran gravadas y a modificar la alícuota del derecho, pero no establece ni la escala máxima ni la mínima de dichas alícuotas, carencia que la Corte le reprochó en Camaronera.

La práctica legislativa que es también constitucional, indica que el PE sigue imponiendo los derechos de exportación.

III. La evolución del actual art. 75 inc. 1 de la Constitución

Según el texto original de 1853, correspondía al Congreso legislar sobre las aduanas exteriores y establecer los derechos de importación y exportación.

El requisito de uniformidad fue introducido en la Convención Constituyente de 1860, que tuvo especialmente en cuenta la situación provocada por los enfrentamientos entre provincias y que llegó a la creación de los denominados derechos diferenciales.

En el art. 75 inc. 1 de la Constitución se establece que los derechos de importación, así como las evaluaciones sobre las que recaigan serán uniformes en toda la Nación. Se consagra así el denominado principio de uniformidad, de aplicación exclusiva a los derechos aduaneros. Este principio, inspirado en la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica, tiene entre nosotros un significado histórico, en el enfrentamiento del entonces estado de Buenos Aires con la Confederación Argentina, que dio lugar a la guerra aduanera a través del establecimiento de derechos diferenciales por parte de la Confederación.

Con relación a este principio señala Juan Carlos Luqui que los mismos derechos de importación y exportación deben ser aplicados

en todas las aduanas. Desde este aspecto puede la uniformidad ser considerada como una garantía dada en favor de los contribuyentes; pero, además agrega, la uniformidad de los derechos constituye una especie de garantía de naturaleza federal a favor de las economías provinciales. En efecto, si el Congreso pudiera aplicar tarifas distintas estaría en su mano poder desviar el comercio con el exterior hacia zonas por él preferidas, con lo cual podría llegar a favorecer una zona en perjuicio de otras.

La uniformidad se refiere a la tasa alícuota de los derechos ad valorem y en relación con las evaluaciones se refiere a la forma o método a emplearse para valorar a las mercaderías que son objeto de importación o exportación⁴⁴.

Las alícuotas de los derechos aduaneros deben ser iguales en todas las aduanas de la Nación, con lo cual la importación y la exportación de las mercaderías por cualquier aduana está sometida al mismo arancel.

Sin embargo, el principio de uniformidad no constituye un principio absoluto, sino que se halla sujeto a distintas excepciones.

En 1994 se extendió la uniformidad de las alícuotas a las evaluaciones de los derechos de exportación, antes limitadas a los de importación.

También a partir de 1994 existe una nueva previsión constitucional para las políticas diferenciales. En efecto, se introdujo un nuevo inc. 19⁴⁵ al art. 75 por el que se faculta al Congreso a promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para esas iniciativas el Senado será la cámara de origen. Bien puede admitirse a la luz de la práctica constitucional que una de esas políticas diferenciadas consiste en establecer una alícuota diferencial de derechos de

⁴⁴ Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT para el caso de la valoración de importación y el Código Aduanero para el caso de la valoración de exportación.

⁴⁵ "Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen".

importación en ciertas provincias o regiones tal como lo ha previsto el CA y lo ha hecho la Ley 19.640.

Ante esta nueva cláusula constitucional podría ser innecesario invocar la mutación constitucional del otrora art. 67 inc. 1 para justificar el fenómeno de los derechos diferenciales; podría en cambio sostenerse que la uniformidad de derechos que prescribe el inc. 1 del art. 75 cede ante la norma especial de su inc. 19.

IV. Los tratados internacionales

Uno de los supuestos en los que quedó evidenciado la adecuación de la Corte a las diferentes lecturas que el tiempo y evolución de las consideraciones sociales de la Constitución, se encuentra relacionada con la jerarquía normativa y los tratados internacionales. Y su tarea ha sido particularmente fecunda en el campo del derecho aduanero⁴⁶.

Así, mientras predominaba en la doctrina y la legislación la tesis dualista, la Corte falló el caso "*Martín & Cía. Ltda., S.A. c/ Nación*" del 6 de noviembre de 1963⁴⁷, en virtud del cual expresó que: "Ni el art. 31 ni el 100 de la Constitución Nacional atribuyen prelación o prioridad de rango a los tratados con las potencias extranjeras respecto de las leyes válidamente dictadas por el Congreso Nacional. Ambas normas leyes y tratados son calificadas como ley suprema de la Nación, rigiendo a su respecto el principio con arreglo al cual las posteriores derogan a las anteriores".

En este caso, la actora había obtenido una resolución favorable a la repetición de lo pagado por servicios portuarios de almacenaje, guinche y eslingaje con

fundamento en el art. 7° del Tratado de Comercio y Navegación celebrado con la República del Brasil en 1940, aprobado por ley 12.688. Sin embargo, al ser el decreto ley 6575/58 ley 14.467 modificatorio del Tratado, la Corte resolvió revocar la sentencia que hacía lugar a la devolución.

Desde un prisma diferente y como consecuencia de la admisión de la prevalencia de los tratados sobre las normas internas que había sentado la Corte desde el año 1992 a partir del caso "*Ekmedejian c/ Sofovich*", sostuvo en "*Cafés La Virginia S.A. s/ apelación*" que de acuerdo con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, éstos deben ser interpretados de buena fe "(...) y desde esta pauta hermenéutica esencial no es corriente sostener que el tratado sólo consagra un compromiso ético pero no jurídico, una expresión de buena voluntad de los países signatarios para tratar de aplicar ventaja a favor de franquicias, etc. Por el contrario, el Tratado habla de los derechos y obligaciones que se establecen en los acuerdos de alcance parcial, de procedimientos de negociación y de revisión periódica –que no tendrían sentido si los compromisos fueran sólo éticos– y de cláusulas de salvaguardia y de denuncia, que desvirtúan la tesis de la compatibilidad entre el marco vinculante del Tratado y la modificación unilateral de los beneficios acordados (considerando 6 de la sentencia)". La Constitución con la reforma del año 1994 zanjó cualquier controversia al respecto, en tanto "Los tratados y los concordatos tienen jerarquía superior a las leyes" (art. 75, inc. 22). En tal sentido, en un caso posterior estableció que el procedimiento para la imposición o la modificación de salvaguardias sobre las importaciones debe respetar el procedimiento establecido por el tratado respectivo aprobado en el acuerdo de Marrakech, ratificado por la ley 24.425⁴⁸ de modo que resolvió revocar las medidas que fueron impuestas sin seguir sus lineamientos y principios⁴⁹.

⁴⁶ ZUNINO, Gustavo: "El derecho aduanero en algunas sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación", en CASAS, José O. y FREYTES, Roberto (Directores): "La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia", Op. Cit., p. 231 y siguientes.

⁴⁷ Fallos: 257:99. "*Martín & Cía. Ltda., S. A. c/ Nación*".

⁴⁸ CSJN, Fallos: 331:1406.

⁴⁹ ZUNINO, Gustavo, "El derecho aduanero en algunas sentencias de la Corte Suprema de Justicia

En efecto, esa fue la decisión tomada por la Corte en los autos “*Adidas Argentina SA y otros c/ EN - M° E. y OSP – resols. 1506/98 y SIC 837/98 s/ proceso de conocimiento*” del 22 de noviembre de 2011⁵⁰, con fundamento en el Dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal que la Corte hizo suyo íntegramente, y en donde la cuestión debatida quedó circunscripta específicamente, y en palabras del aludido Dictamen, a lo siguiente: “De acuerdo con lo señalado, tengo para mí que el thema decidendum estriba en determinar si para el dictado de las resoluciones MEyOSP 1.506/98 y SICyM 837/98 era necesario cumplir con lo preceptuado por los arts. 7° y cc. del Acuerdo sobre Salvaguardias, aprobado por la ley 24.425, como así con el procedimiento reglamentado por el decreto 1.059/96 para el establecimiento y prórroga de tales medidas protectoras”.

La competencia exclusiva y excluyente del Congreso para establecer los elementos esenciales de los derechos de importación y exportación, está limitada por las disposiciones constitucionales y también por los tratados internacionales firmados por nuestro país.

Algunos pronunciamientos de la Corte ya habían declarado la supremacía de los tratados sobre las leyes nacionales. Así lo estableció la Corte en el año 1992 al resolver la causa “*Ekmekdjian, Miguel Angel c/ Sofovich, Gerardo y otros*” del 7 de julio de 1992⁵¹, al decir que: “(...) es un principio implícito que todas las facultades que delega el legislador deberán ejercerse respetando los convenios internacionales vigentes, por lo tanto la participación del Congreso en el

de la Nación”, en CASAS, José O. y FREYTES, Roberto (Directores), *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. A 150 años de su primera sentencia*, Op. Cit., p. 244 y 245.

⁵⁰ A. 661. XLVI. REX22/11/2011. Fallos: 334:1406. “*Adidas Argentina S.A. y Otros c/ Estado Nacional MEyOSP Resols. 1506/98 sic. 837/98 s/ proceso de conocimiento*”.

⁵¹ E. 64. XXIII.07/07/1992. Fallos: 315:1492. “*Ekmekdjian, Miguel Angel c/ Sofovich, Gerardo y otros*”.

complejo federal que culmina con la aprobación y ratificación de un tratado comporta siempre la existencia de una directiva política que quede incorporado en todo acto de delegación y en el ejercicio de la facultad delegada”.

La reforma constitucional de 1994 recogió en el art. 75 inc. 22 de la CN, la doctrina de la Corte que señala que los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes.

En materia aduanera, el Estado Nacional no sólo está inhibido de aplicar derechos de importación más elevados que los negociados por la República Argentina en la Ronda Uruguay del GATT. Tampoco puede determinar una base imponible del gravamen contraria a las disposiciones del Acuerdo para la Aplicación del artículo VII del GATT ni establecer una clasificación arancelaria de las mercaderías incompatible con las disposiciones del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías y sus Notas Explicativas.

En consecuencia, la aplicación de un derecho ad valorem o específico o una combinación de ambos que arroje como resultado un arancel mayor al 35% ad valorem, constituye una violación a los compromisos asumidos por nuestro país ante la Organización Mundial del Comercio (“OMC”)⁵².

Sin embargo, esta restricción no rige obviamente para las mercaderías que son originarias de países que no pertenecen a la OMC.

V. Los arts. 9, 10, 11 y 12 de la Constitución

Todo el entramado de relaciones y equilibrios de la Constitución podría significar sólo una declaración formal si luego cada Estado provincial autónomo creaba o conservaba las fronteras económicas que desarticulaban aquella unión.

En vista de ese peligro siempre latente, los arts. 9 y siguientes de la CN, marcaron un límite a las provincias que, por voluntad propia, se obligaron a no establecer aduanas

⁵² LASCANO, Carlos Julio, “Los Derechos de Aduana”, Op. Cit., p 75.

locales y proteger y favorecer la libre circulación de mercaderías, personas y medios de transporte.

Así, el art. 9 de la CN dispone que en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales registrarán las tarifas que sancione el Congreso.

Esta norma determina que todas las aduanas establecidas o que pudieran crearse en el territorio de la Nación revisten el carácter de nacionales y, por oposición, veda al igual que el art. 108 las aduanas provinciales.

El criterio de distinción entre aduanas nacionales y provinciales no tiene en cuenta el lugar o ámbito espacial donde se ubican, si no el carácter o la naturaleza de la institución, es decir se trata de una institución que pertenece al Estado Nacional.

No debe llevar a confusión la referencia a aduanas exteriores por oposición a las interiores que se efectúa en los art. 10 y 75 inc. 1 de la Constitución.

Con la calificación de exteriores se alude a la naturaleza del tráfico del que deben ocuparse, es decir el comercio exterior o internacional por oposición al tráfico o comercio interno o nacional.

Así, por ejemplo, la aduana situada en el aeropuerto de Ezeiza, en la provincia de Buenos Aires, desde el punto de vista constitucional es también una aduana nacional y exterior.

Asimismo, según esta disposición la tarifa también debe ser nacional, en consecuencia, las mercaderías que se importen y/o exporten deberán hacerlo por aduanas nacionales y abonar los derechos aduaneros establecidos por el Congreso.

El art. 10 establece que en el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases despachadas en las aduanas exteriores.

Esta norma alude a dos ámbitos espaciales:

a) El correspondiente al interior de la República por oposición al exterior es decir al que podemos denominar no nacional o territorio extranjero.

b) El ámbito interior queda delimitado por las fronteras aduaneras nacionales y el

espacio así comprendido conforma, en principio, el denominado territorio aduanero nacional.

Otra distinción que es posible realizar en base a este artículo apunta al origen de la mercadería.

Así, podemos distinguir tres clases de mercaderías:

1. Las que sean de producción o fabricación nacional de origen nacional.

2. Las que han sido despachadas por las aduanas exteriores de origen extranjero pero que han sido importadas en forma definitiva

3. Las que no son ni nacionales ni nacionalizadas, es decir extranjeras⁵³.

Tanto para las mercaderías nacionales de origen nacional como para las nacionalizadas de origen extranjero pero despachadas por las aduanas nacionales en importación definitiva la circulación por el territorio de la República no está sometida derechos aduaneros⁵⁴.

En cambio, las extranjeras de origen extranjero sólo pueden hacerlo previo despacho de las aduanas, con el pago, si correspondiere, de los derechos aduaneros vigentes o, en su caso, bajo alguna destinación aduanera suspensiva⁵⁵.

La circulación de la mercadería a la que se refiere este artículo no es sólo territorial sino también económica, pudiendo empleársela libremente en cualquier actividad comercial o industrial, sin estar sujeta a restricciones de índole aduanera salvo obviamente las que hubieran sido impuestas en oportunidad de su libramiento a plaza en la destinación de importación definitiva.

Lo expuesto no impide que dicha circulación pueda estar alcanzada por la imposición interna.

En "*Bressani, Carlos H. y otros c/ Prov. de Mendoza*" del 2 de junio de 1937⁵⁶, se debatió si era procedente o no la devolución de ciertas sumas de dinero pagadas en concepto de

⁵³ BASALDÚA, Ricardo X, *Derecho Aduanero. Parte General -Sujetos-*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p 214 y siguientes.

⁵⁴ *Ibid*, p 214 y siguientes.

⁵⁵ *Ibid*, p 214 y siguientes.

⁵⁶ CSJN, Fallos: 178:9. "*Bressani, Carlos H. y otros c/ Prov. de Mendoza*".

impuestos cobrados por la provincia de Mendoza por la extracción fuera de su territorio de uva para vinificar.

El actor los reputa inconstitucionales por entender que gravan la exportación y la provincia de Mendoza entiende que gravitan sobre la producción y no sobre la exportación, dado que la ley grava el vino producido y el vino consumido en la provincia de Mendoza; como en cambio la uva apta para hacer vino podía ser exportada y escapar al impuesto establecido sobre el vino, la ley grava la uva según la paridad 100 litros de vino igual a 135 kg de uva.

La Corte profundizó sobre el concepto de libre circulación territorial al indicar que ésta quiere decir que los productos nacionales no pueden ser gravados por el solo hecho de atravesar el suelo de una provincia. De otra manera no habría impuesto indirecto de las provincias que no violara este principio constitucional.

Al mismo tiempo que, si la circulación por él declarada libre fuese la circulación económica, entonces no habría momento en que mercadería o producto alguno incorporado a la riqueza del país fuese pasible de impuesto.

La Corte explica con mucha claridad que los arts. 9, 10, 11 y 12 de la Constitución, responden al propósito de desterrar un sistema impositivo feudal que venía desde la Colonia, y se prolongó y agravó después de la Independencia, constituyendo una causa de aislamiento, de querellas y luchas entre las provincias, poniendo una valla a la formación y constitución de la Nación.

Y antes de la Constitución de 1853 era facultad provincial la regulación del comercio interior y exterior.

Los impuestos que las provincias crearon como consecuencia de su aislamiento fueron tres:

- a) El de introducción o también llamado de importación.
- b) El de tránsito o peaje o sea el de atravesar su territorio.
- c) El de extracción de sus productos.

Los art. 9, 10, 11 y 12 de la Constitución están explicados por ese pasado y cada una de sus frases responden a capítulos de la experiencia.

Y clarificó que, si la uva de Mendoza que se industrializa en ella paga el mismo impuesto que la que sale para industrializarse fuera de ella, no hay impuesto a la extracción ni violación al libre tránsito.

En "*Bayer S.A. c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*" del 31 de octubre de 2017⁵⁷, la Corte explicó la finalidad de las aduanas interiores, su importancia para las economías provinciales y la finalidad perseguida con su establecimiento. En efecto, en palabras de la propia Corte: "(...) las aduanas interiores tenían fines económicos y fiscales, se proponían defender la producción local frente de la competencia de la producción de otras provincias y también crear recursos para el erario, siendo la renta principal de algunos Estados, lo que explica la resistencia tenaz que opusieran a su abolición. Los impuestos aduaneros eran principalmente tres: a) el impuesto al tránsito, el más enérgicamente vetado por la Constitución, como era el que enconaba más la querella entre las provincias y consistía en un impuesto al simple paso de un producto por el territorio de la provincia, viniendo de otra provincia y destinado a una tercera; b) el 'de extracción' de los productos, impuestos llamados a veces de exportación que gravaba la sola 'saca' de ellas, destinados a otra provincia; c) el de 'introducción' o también llamado de importación, que tenía dos grados de imposición, a veces, un impuesto más alto cuando provenía del extranjero, otro menor cuando provenía de otra provincia".

Lo que convertía a la aduana en un instrumento de querella y represalia entre las provincias, era el propósito de protección de la producción local que se buscaba con el impuesto. Esta protección del producto local tenía dos formas: gravamen sobre el producto introducido de otra provincia, que no pagaba el similar local y gravamen sobre el producto que se sacaba de la provincia, quedando libre de él el similar que se consumía en su territorio.

⁵⁷ B. 505. XLVIII. ORI Fallos: 340:1480. "*Bayer S.A. c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*".

Lo que impedía, pues, que el país fuera un solo territorio para una sola nación, como lo ha dicho la Corte, era el tratamiento diferente del mismo producto, según sea local o importado, según se consuma en él o se exporte a otra provincia”.

El art. 11 determina que los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libre de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante cualquiera que sea su denominación por el hecho de transitar el territorio.

Esta norma luego de aludir nuevamente al origen de las mercancías establece el principio de la libre circulación interna o de libre tránsito interior de bienes tanto nacionales como extranjeros en todo el territorio de la Nación prohibiendo la aplicación de cualquier derecho que pretenda gravar el simple hecho del tránsito o traslado de bienes de un territorio provincial a otro. También a nivel internacional los derechos que gravan el denominado tráfico en tránsito han sido condenados como puede comprobarse en el art. V apartado 3⁵⁸ del GATT de 1947.

El art. 12 establece que los buques destinados de una provincia a otra no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito, sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio.

⁵⁸ “3. Toda parte contratante podrá exigir que el tráfico en tránsito que pase por su territorio sea declarado en la aduana correspondiente; sin embargo, salvo en el caso de inobservancia de las leyes y reglamentos de aduana aplicables, los transportes de esta naturaleza procedentes del territorio de otra parte contratante o destinados a él no serán objeto de ninguna demora ni de restricciones innecesarias y estarán exentos de derechos de aduana y de todo derecho de tránsito o de cualquier otra carga relativa al tránsito, con excepción de los gastos de transporte y de las cargas imputadas como gastos administrativos ocasionados por el tránsito o como costo de los servicios prestados”.

Esta norma se refiere a la circulación interprovincial por vía acuática y extiende a este ámbito la aplicación del principio de libertad de circulación, vedando la aplicación de cualquier derecho fundado en el mero hecho el tránsito, así como el establecimiento de preferencias a un puerto respecto de otro por leyes que regulen el comercio nacional o internacional.

Nuevamente en “*Bayer S.A. c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*” del 31 de octubre de 2017⁵⁹, la actora, con domicilio en la provincia de Buenos Aires, interpuso una acción declarativa para que se declare la inconstitucionalidad de la pretensión de la provincia de Santa Fe de exigirle diferencias del impuesto sobre los ingresos brutos en relación con productos fabricados en plantas industriales de la provincia de Buenos Aires.

Bayer argumenta que el impuesto que se le reclama resulta discriminatorio por cuanto le impone condiciones más gravosas con respecto a otros fabricantes comercializadores cuyas plantas se encuentran radicadas en la provincia de Santa Fe y, además, restringe la libre circulación de los productos que comercializa, y constituye así de modo indirecto una aduana interior.

Aduce, por ello, que la pretensión provincial resulta violatoria de los arts. 9, 10, 11, 12 y 75, inc. 13 de la Constitución que atribuyen al Congreso la facultad de reglar el comercio con las naciones extranjeras y entre las provincias y vedan a estas la posibilidad de sancionar leyes sobre comercio, navegación interior y exterior, y de establecer aduanas provinciales.

La Corte indicó que no se advierte razón suficiente para que la actora tribute de un modo más gravoso que las empresas radicadas en el territorio de Santa Fe, desde que la discriminación establecida en función del domicilio no constituye a su criterio una pauta razonable que autorice la fijación de alícuotas diferenciales a los efectos impositivos.

⁵⁹ CSJN, B. 505. XLVIII. ORI Fallos: 340:1480. “*Bayer S.A. c/Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza*”.

E insistió en que la Constitución ha querido impedir que con leyes impositivas o de cualquier otra naturaleza, una provincia pudiera hostilizar el comercio de los productos originarios de las otras, provocando medidas de retorsión inconciliables con la armonía y recíproca consideración que debe reinar entre ellas.

Al mismo tiempo, resulta muy interesante la reseña que efectúa la Corte sobre el alcance de las disposiciones constitucionales que se debaten en el expediente, fijando estos principios, plenamente aplicables a toda cuestión en la que se debatan cuestiones análogas: “a) Las provincias en el ejercicio de sus poderes de legislación interna no se hallan autorizadas para dictar leyes o reglamentos de carácter general o municipal que comporten directa o indirectamente, trabar o perturbar de cualquier modo, que no signifique el ejercicio de sus poderes de policía, la libre circulación territorial o que pueda afectar el derecho de reglamentar el comercio conferido al Congreso de la Nación con el carácter de una facultad exclusiva; b) Un impuesto local sobre la venta de determinados objetos equivale a una imposición sobre tales objetos; c) El principio de los arts. 10 y 67, inc. 12 (actual 75, inc. 13), de la Constitución Nacional protege, también, las operaciones auxiliares del comercio; d) Es violatoria de los arts. 9 y 10 de la Constitución Nacional una ley provincial que grava la venta de determinado producto fabricado en otra provincia con un impuesto mayor que el que se cobra al similar fabricado en la propia; e) El comercio entre Estados no es libre cuando un artículo, en razón de su origen o elaboración exterior, es sometido por la administración local a una reglamentación o gravamen diferencial; f) Cualquier gravamen provincial que cree desigualdades entre los contribuyentes por razones de vecindad dentro de la República es inconstitucional (conf. Fallos: 101:8; 125:333; 149:137; 155:42; 159:321; 175:199; 188:143)”.

VI. El art. 18 de la Constitución

El art. 18 de la CN establece que ninguna persona podrá ser condenada sin juicio previo

fundado en ley anterior al hecho del proceso y que la defensa en juicio de la persona y de sus derechos es inviolable.

En el marco del art. 18 el principio “*Nullum crimen, nulla poena sine lege*” se haya reproducido para las infracciones aduaneras en el art. 894⁶⁰ del CA; en cambio para los delitos aduaneros la enunciación no es necesaria, atento a la remisión dispuesta en el art. 861⁶¹.

El principio, se ha extendido a la defensa de los derechos de los particulares frente a la administración y lo mismo ocurre con el principio de la tutela judicial efectiva. Así, la administración debe respetar en todo momento el derecho de los particulares a ser oídos, a ofrecer y producir pruebas, a obtener una resolución fundada y al desarrollo de un procedimiento sin dilaciones.

El principio de la tutela judicial complementa la garantía del debido proceso adjetivo mediante la intervención de un tercero independiente e imparcial. Este principio se encuentra en la legislación aduanera, no obstante, cuestionables límites monetarios mínimos para recurrir a la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal o el Tribunal Fiscal de la Nación⁶².

⁶⁰ ARTÍCULO 894. – “La calificación de un hecho como infracción aduanera requiere que, previamente a su realización, se encuentre previsto como tal en las disposiciones de este código”.

⁶¹ ARTÍCULO 861. – “Siempre que no fueren expresa o tácitamente excluidas, son aplicables a esta Sección las disposiciones generales del Código Penal”.

⁶² CA. Art. 1025. Parte pertinente: – “(...) 1. Corresponderá conocer y decidir al Tribunal Fiscal de la Nación, creado por la ley 15.265:

a) de los recursos de apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento de impugnación, con excepción de los supuestos previstos en el artículo 1053, inciso f). La apelación sólo procederá cuando el importe controvertido excediere de PESOS VEINTICINCO MIL (\$25.000); (Importe sustituido por art. 76 de la Ley N° 26.784 B.O. 05/11/2012)

b) de los recursos de apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento para las infracciones, cuando la condena implicare un importe que excediere de PESOS VEINTICINCO

Asimismo, como la normativa que integra el derecho aduanero también incluye legislación internacional, no podemos dejar de mencionar al artículo X inc. d) del GATT de 1947 el cual indica que: “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

MIL (\$25.000); (Importe sustituido por art. 76 de la Ley N° 26.784 B.O. 05/11/2012)

c) de los recursos de apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento de repetición, cuando se reclamare un importe que excediere de PESOS VEINTICINCO MIL (\$25.000); (Importe sustituido por art. 76 de la Ley N° 26.784 B.O. 05/11/2012)

d) de los recursos por retardo en el dictado de la resolución definitiva que correspondiere en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones, cuando los importes controvertidos o reclamados y/o la imputación infraccional excedieren y/o implicare un importe que excediere, de PESOS VEINTICINCO MIL (\$25.000); (Importe sustituido por art. 76 de la Ley N° 26.784 B.O. 05/11/2012) (Inciso sustituido por art. 19 inc. 2) de la Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999. Vigencia: a partir del 1° de enero de 2000.)”

CA. Art. 1024: “Corresponderá conocer y decidir en forma originaria en el procedimiento de ejecución en sede judicial y en las demandas contenciosas que se interpusieren contra las resoluciones definitivas dictadas por el administrador en los procedimientos de repetición y para las infracciones, así como en el supuesto de retardo por no dictarse resolución en estos DOS (2) últimos procedimientos dentro de los plazos señalados al efecto en este Código, en la Capital Federal a los jueces nacionales en lo contencioso administrativo federal y en el interior del país a los jueces federales, dentro de sus respectivas competencias territoriales siempre que se cuestionare una suma mayor de PESOS DOS MIL (\$ 2.000).”

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 es de quien transcribe).

En “*Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal*”. del 15 de junio de 2010⁶³, la Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683, en tanto otorga facultades a funcionarios de la administración que, de acuerdo con el sistema de división de poderes, corresponderían exclusivamente al Poder Judicial (tales como la firma y el libramiento del mandamiento de intimación de pago y, especialmente, la disposición y traba de medidas cautelares).

Entendió la Corte que la participación menor e irrelevante que se reserva a los jueces en los procesos de ejecución no sólo violenta el principio constitucional de la división de poderes, sino que además desconoce los más elementales fundamentos del principio de la tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio consagrados tanto en el art. 18 de la Constitución como en los Pactos internacionales incorporados con tal jerarquía en el inc. 22 de su art. 75.

Tampoco, dijo, supera el test de constitucionalidad en su confrontación con el art. 17 en cuanto en él se establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante

⁶³ CSJN, A. 910. XXXVII. REX. Fallos: 333:935. “*Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp s/ Ejecución Fiscal*”. La Corte indicó: “(...) en su actual redacción, el art. 92 de la ley 11.683 contiene una inadmisibles delegación, en cabeza del Fisco Nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial. En efecto el esquema diseñado en el precepto, al permitir que el agente fiscal pueda, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor, ha introducido una sustancial modificación del rol del magistrado en el proceso, quien pasa a ser un mero espectador que simplemente es “informado” de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de su contraria”.

puede ser privado de ella sino es en virtud de una sentencia.

Así, la Corte resolvió que el art. 92 de la ley 11.683 en la medida en que no se adecua a los principios y garantías constitucionales de la división de poderes, la defensa en juicio y la propiedad, es inconstitucional.

En cuanto al derecho de recurso, en el art. 11 del Acuerdo para la aplicación del artículo VII del GATT se establece el derecho de recurso ante una autoridad judicial independiente. Esta disposición constituye un corolario del principio general establecido en el art. X antes comentado.

Por ello, como dijo el Máximo Tribunal en “*Unilever NV c/ Instituto Nacional de la Propiedad Industrial s/ denegatoria de patente*”, del 24 de octubre de 2000⁶⁴: “(...) un tratado internacional tiene, en las condiciones de su vigencia, jerarquía superior a las leyes (arts.31 y 75, inc. 22, de la Constitución Nacional; Fallos: 315:1492; 317:1282 y otros) y sus principios integran inmediatamente el orden jurídico argentino. La interpretación de buena fe de esta importante consecuencia conduce a descartar el amparo del ordenamiento hacia toda solución que comporte una frustración de los objetivos del tratado o que comprometa el futuro cumplimiento de las obligaciones que de él resultan”.

Por su parte, en cuanto a la duración de los procesos aduaneros y las garantías al debido proceso y a la inviolabilidad de la defensa en juicio en “*Mattei, Angel. Velez Carreras, Ignacio y otros*” del 29 de noviembre de 1968, la CSJN resolvió que: “La garantía constitucional de la defensa en juicio incluye el derecho de todo imputado a obtener el pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más breve, a la situación de incertidumbre y de restricción de la libertad que comporta el enjuiciamiento penal”.

Sobre el mismo tema, pero referido a las infracciones aduaneras, en la sentencia recaída en los autos “*Bossi y García (TF*

5932-A) c/ D.G.A.” del 8 de noviembre de 2011⁶⁵, la Corte recuerda la doctrina tradicional de que la prescripción en materia infraccional es de orden público, que opera por el mero transcurso del tiempo y que debe ser declarada aún de oficio por el tribunal a fin de evitar la continuación de un juicio innecesario.

En estos autos, en donde se debatía la prescripción de la acción penal para imponer penas, sentenció la Corte que: “(...) un pronunciamiento recursivo (que) se ha prolongado durante más de 23 años excede todo parámetro de razonabilidad de duración del proceso penal y si en la especie se ordenará un reenvío a los efectos de la tramitación de un incidente de prescripción de la acción en la instancia pertinente de acuerdo con el ya mencionado planteo de la imputada, eso no haría más que continuar dilatando el estado de indefinición en que se ha mantenido a esa parte, violando su derecho constitucional a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones indebidas y dentro de un plazo razonable –artículo 18 de la Constitución Nacional y 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos Pacto de San José Costa Rica–”.

Tiempo después, la Corte tuvo que resolver un planteo consistente en un pedido para que se declare extinguida la acción sancionatoria por prescripción como consecuencia de la vulneración de la garantía de defensa en juicio y el derecho a obtener una decisión en el plazo razonable a la que alude el inc. 1, del art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Así, en autos “*Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA - Resol. 169/05*” del 26 de junio de 2012⁶⁶, la Corte entendió que resultó demostrado que el principal motivo de la dilación del sumario –que tuvo resolución después de haber transcurrido 18 años desde el acaecimiento de los hechos supuestamente infracción y tras 15 años de haberse dispuesto su apertura–, fue atribuible inequívocamente a

⁶⁴ U. 19. XXXIV. “*Unilever NV c/ Instituto Nacional de la Propiedad Industrial s/ denegatoria de patente*”.

⁶⁵ B. 1229. XLIII. REX. Fallos: 334:1264. “*Bossi y García (TF 5932-A) c/ D.G.A.*”.

⁶⁶ CSJN, Fallos: 335:1126. “*Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA - Resol. 169/05*”.

la entidad financiera, quien evidenció prolongados lapsos de inactividad procesal.

A mayor abundamiento, la Corte entendió que la irrazonable dilación del procedimiento administrativo resultó incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el art. 18 de la Constitución y por el art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Así, la Corte determinó que: “(...) el derecho a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones previas resulta ser un corolario del derecho de defensa en juicio consagrado en el artículo 18 de la Constitución nacional, derivado del “Speedy trial”- espíritu hallado en la enmienda VI de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica”.

Al mismo tiempo dos aclaraciones trascendentes surgen de este fallo, todas ellas plenamente aplicables a todos los procedimientos y recursos previstos en el CA.

En efecto, con la primera de ellas, la Corte indicó: “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”. Y con la segunda, la Corte marcó una clara directiva relacionada con el alcance de la obligación que emana del aludido art. 8 pues: “Los Estados no pueden sustraerse a esta obligación argumentando que no se aplican las debidas garantías del artículo 8º de la Convención Americana en el caso de sanciones disciplinarias y no penales, pues admitir esta interpretación “equivaldría dejar a su libre voluntad la aplicación o no del derecho de toda persona a un debido proceso” (caso “Baena”, párrafo 129)”.

En “*Casa Enrique Schuster S.A.I.C. c/ Administración Nacional de Aduanas*” del 27 de octubre de 1987⁶⁷, la Corte en primer lugar reconoció que: “(...) el principio según el cual

las cuestiones de orden procesal, aunque estén regidas por normas federales, son ajenas a la instancia extraordinaria, reconoce excepción cuando, por aplicación de normas de esa naturaleza, se frustra de modo irreparable el acceso del recurrente a la revisión judicial de la condena impuesta en sede administrativa, requisito indispensable para la validez constitucional de esos procedimientos”.

La aclaración fue más que conducente por cuanto el eje de la discusión giró en torno de la limitación establecida en el art. 1024 del CA.

En efecto, en el caso puntual debatido en estos autos, la Aduana había aplicado a la firma actora en su carácter de importadora, una multa en los términos del art. 954 apartado 1, inc. a) del CA y le exigió el ingreso de una suma en concepto de diferencia de derechos de importación. Sin embargo, cuando la importadora dedujo demanda contenciosa, el progreso de su acción fue impedido por la representación fiscal, quien opuso la excepción de incompetencia fundada en que el monto discutido era inferior al previsto por el citado art. 1024, lo cual claramente impidió la revisión judicial de lo resuelto por la Aduana.

Fue así como la Corte dispuso que el art. 1024 del CA resulta contrario a la garantía del art. 18 de la Constitución, en cuanto impide el control judicial de las resoluciones definitivas dictadas en materia de infracciones aduaneras, cuando la sanción aplicada es inferior al monto establecido por ese artículo.

Y “(...) si bien la garantía del art. 18 de la Constitución Nacional no requiere multiplicidad de instancias, debe entenderse con el alcance de exigir, al menos, una instancia judicial siempre que estén en juego derechos como los comprometidos en la aplicación de una multa por la Administración Nacional de Aduanas, los que de ningún modo pueden ser totalmente sustraídos al conocimiento de los jueces ordinarios sin agravio constitucional reparable por la vía del art. 14 de la ley 48”.

Por último, con relación al derecho a un proceso sin indebidas dilaciones, en “*Amadeo de Roth, Angélica Lía s/ lesiones culposas*” del

⁶⁷ CSJN, C. 179. XXI. Fallos: 310:2159. “*Casa Enrique Schuster S.A.I.C. c/ Administración Nacional de Aduanas*”.

4 de mayo de 2000⁶⁸, la Corte indicó que el estado de derecho exige no solo que los ciudadanos tengan garantizado el derecho a la jurisdicción y a la defensa en juicio, sino que el acceso a tales garantías esté gobernado por el postulado de la celeridad.

VII. Palabras finales

Todos los habitantes de la Nación, dice el art. 14 de la CN, gozan de todos los derechos que enumera la norma conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio.

Estos derechos no son absolutos. La Constitución no consagra derechos absolutos, insusceptibles de razonable reglamentación, dependiendo la racionalidad de ésta de su adecuación al fin perseguido, no siendo pasible de tacha constitucional en tanto no tenga base en una iniquidad manifiesta.

El art. 19 de la Constitución atribuye al Congreso de la Nación la facultad de reglamentar el ejercicio de los derechos consagrados en la Constitución cuando señala que nadie será obligado a hacerlo lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe; el derecho de propiedad, garantizado en el art. 17 de la Constitución tampoco es un derecho

absoluto. Y si bien el Estado puede captar en el ejercicio del poder tributario una porción del patrimonio de los habitantes para asegurar el funcionamiento mismo del Estado, la restricción sólo puede establecerse a través de aquellos órganos que la Constitución otorga competencia específica en la materia.

El principio constitucional de legalidad del tributo encuentra su fundamento en la necesidad de proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes, principio que rige tanto para la Nación como para las provincias.

“Nuestra Carta Fundamental en sus arts. 4, 17 y 67 ha consagrado el principio de que sólo el Congreso impone las contribuciones nacionales, y estas disposiciones han de entenderse como bases inmutables igualmente para los gobiernos de provincia con referencia a sus propias legislaturas, toda vez que los Estados particulares deben de conformar sus instituciones a las prescripciones de la Constitución Nacional, expresa o virtualmente contenidas en ella. (arts. 5, 31, 33 y 106). Con arreglo a las disposiciones citadas, en la provincia de San Juan no pueden hacerse efectivos más impuestos locales que los creados por las leyes respectivas, sin que sea posible al Poder Ejecutivo establecer otros o extender los existentes a distintos objetos que los expresamente previstos en aquellas leyes”.

Aun cuando el sistema impositivo argentino está sustancialmente definido a partir de la reforma de 1994 en el art. 75. inc. 2 de la CN, el art. 4 tiene gran importancia por varias razones: en primer lugar, porque establece ciertos principios fundamentales de la tributación uno de ellos es el principio de legalidad, que deriva también de los mencionados arts. 17, 19, 29 y 75 incs. 1 y 2. El otro es el principio de igualdad fiscal: contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso, que se complementa con los arts. 16: la igualdad es la base del impuesto y 75 inc. 2 en cuanto corresponde al Congreso imponer contribuciones directas por tiempo determinado proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación. Además, el art. 4 también es importante porque establece los

⁶⁸ CSJN, A. 556. XXXIII. Fallos: 323:982” Amadeo de Roth, Angélica Lía s/ lesiones culposas”. Causa Nº 1395/81-La Corte observó que: “La cuestión también se vincula con la doctrina que V.E. estableció a partir del precedente "Mattei", donde interpretó que debe reputarse incluido en la garantía de defensa en juicio consagrada por el artículo 18 de la Constitución Nacional, el derecho de todo imputado a obtener un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más rápido posible a la situación de incertidumbre y de innegable restricción de la libertad que comporta el enjuiciamiento penal (Fallos: 272:188; 297:486; 298:312; 300:1102; 305:913; 310:57; 316:2063; 318:665, entre otros).

Por lo demás, esa garantía ha sido luego reconocida expresamente al ratificarse el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (ley 23.313), que tiene jerarquía constitucional desde la reforma constitucional de 1994 (art. 75, inc. 22, de la Ley Fundamental) cuyo artículo 14, apartado 3°, inciso c), establece que toda persona acusada tiene derecho a ser juzgada sin dilaciones indebidas”.

recursos con que cuenta el Gobierno Nacional para atender el cumplimiento de sus funciones específicas.

El art. 29, a su turno, prohíbe al Congreso conceder al PEN y a las Legislaturas provinciales u a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna.

El art. 52 de la CN indica que a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas y quedan incluidos entre las contribuciones a que se refiere este precepto los derechos de importación y exportación. El principio de la legalidad completa su fundamentación constitucional en los dos primeros incisos del art. 75; el art. 75 inc. 1 establece que corresponde al Congreso legislar en materia aduanera y establecer los derechos de importación y exportación los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan serán uniformes en toda la Nación. Esta norma se relaciona con el art. 9 que prohíbe a las provincias establecer aduanas interiores.

La competencia del Congreso para fijar los derechos de importación y exportación es exclusiva de modo que las provincias no pueden incursionar en esta materia. Precisamente la primera declaración de inconstitucionalidad de una norma provincial fue resuelta por la Corte Suprema con relación a una ley de la provincia de San Luis que imponía derechos a los productos que se extraían al exterior de dicha provincia. La Corte dijo en esa oportunidad que la circulación de los productos nacionales era libre de derechos en el interior de la República y que la provincia de San Luis a través de la ley del 7 de julio de 1862 que imponía derechos a los productos de la provincia que se extraían al exterior de ella importaba el establecimiento de aduanas interiores para la percepción de estos, gravando la circulación

de los productos y que siendo tan ley contraria a la Constitución era por consiguiente nula⁶⁹.

Y el art. 75 inc. 2 por último se refiere a la facultad del Congreso de imponer contribuciones indirectas en forma concurrente con las provincias y contribuciones directas por tiempo determinado proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado así lo exijan con la indicación de qué las contribuciones previstas en este inciso son coparticipables exceptuando la parte o el total de las contribuciones que tuvieran asignación específica. Como decíamos al inicio, dada la preeminencia del texto constitucional y la clara vinculación que muchos de sus artículos tienen con la materia aduanera, resulta muy enriquecedor el abordaje en simultáneo de ambas legislaciones.

Por su parte, y como ya dijimos, la reforma constitucional de 1866 permitió a la Nación continuar aplicando sine die los derechos de exportación.

En este contexto, las sentencias de la Corte resultan esenciales para interpretar las normas constitucionales aduaneras aquí abordadas desde que una de las más importantes funciones de aquélla, consiste en interpretar la Constitución de modo que el ejercicio de la autoridad nacional y provincial se desenvuelva armoniosamente, evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades provinciales y viceversa (Fallos: 306:1883 y 335:1794, entre otros).

⁶⁹ CSJN, Fallos: 3:131. “Mendoza, Domingo y otro c/ Provincia de San Luis”.

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD Y MARGEN DE APRECIACIÓN NACIONAL EN MATERIA ADUANERA

*“La justicia es la verdad en acción”
(Joseph Joubert)*

Pablo Garbarino

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 humanos¹.

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 los mismos definen las condiciones de vigencia de dichos instrumentos internacionales.

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 procedimental².

Bajo tales premisas, y sin perjuicio de lo dispuesto en los textos tributarios aduaneros (y también impositivos), cabe adelantar que todas las cuestiones constitucionales y convencionales planteadas tanto en la etapa jurisdiccional-judicial³, como judicial⁴, debieran ser analizadas a la luz de la referida normativa específica, siempre teniendo en consideración la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como así también aquella emanada de la Corte Interamericana de Derechos Humanos; y las directivas de la Comisión Interamericana, en virtud de que indudablemente las mismas deben servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales⁵, constituyendo una imprescindible pauta de interpretación de los deberes y obligaciones derivados de la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁶.

En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina ha reiteradamente referido que las decisiones de la Corte Interamericana “resulta[n] de cumplimiento obligatorio para el Estado Argentino (art. 68.1, CADH)”, por lo cual ha establecido que “en principio, debe subordinar el contenido de sus decisiones a las de dicho tribunal internacional”⁷.

¹ Confr. PIZZOLO, Calógero, “La validez jurídica en el ordenamiento argentino. El bloque de constitucionalidad federal”, La ley, tomo 2006-D, pág. 1023 y ss.

² Cfr. arts. 8º CADH, y 14 PIDCP.

³ Que es la del Tribunal Fiscal de la Nación.

⁴ Que es primordialmente la de la Justicia Federal.

⁵ CSJN, caso "Marchal", sentencia de 10 de abril de 2007, votos de los Dres. Fayt y Zaffaroni.

⁶ CSJN, caso "Simón", sentencia de 17 de junio de 2005, considerando 17.

⁷ Sentencia emitida el 23 de diciembre de 2004 por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, República Argentina (Expediente 224. XXXIX), “Espósito, Miguel

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”⁸.

Por ello, 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 dar cumplimiento al mismo, el derecho internacional exige que se opte por esta última⁹.

En el sistema de la Unión Europea es posible encontrar nociones similares a la del control de convencionalidad interamericano. Así, por ejemplo, doctrinas como la de “supremacía” o del “efecto directo” otorgan a los jueces nacionales el poder de revisar la validez legal de las normas domésticas de conformidad con aquellas provenientes del Consejo de Europa, lo que ha llevado a algunos a aseverar que tal sería el equivalente al caso interamericano; pese a que las características del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no son comparables a las de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, pues el símil de este Tribunal en Europa sería la Corte Europea de Derechos Humanos.

Angel s/ incidente de prescripción de la acción penal promovido por su defensa”, vide principalmente considerando 6.

⁸ Confr. “Mazzeo, Julio Lilo y otros, recurso de casación e inconstitucionalidad”, M. 2333. XLII. y otros, del 13 de Julio de 2007, párr. 20.

⁹ Confr. Comité de Derechos Económicos, Sociales, y Culturales, Observación General N° 9, “La aplicación interna del Pacto” (1988), adoptada en el 19° período de sesiones, párrafos 14-15).

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, máxime cuando la reforma constitucional de 1994 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, bien que éstos en las condiciones de su tercer párrafo– .

De tal manera, la supremacía del derecho internacional de los Derechos Humanos por sobre los mismos derechos emanados de las normas nacionales, ha dejado de ser una expresión teórica, incluso en el procedimiento recursivo (impositivo y/o aduanero) seguido ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

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”¹⁰, el carácter jurisdiccional de los distintos procedimientos tampoco puede erigirse en un 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 del Tribunal Fiscal de la Nación (cuyas funciones son sustancialmente “judiciales”¹¹).

¹⁰ Sentencia del 26 de junio de 2012.

¹¹ La Dra. Catalina García Vizcaíno enseña que “las atribuciones jurisdiccionales son el género, y las atribuciones judiciales, una de sus especies” (*Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, 1° edición, 2014, pág. 509)

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"¹².

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 supra citado la C.I.D.H. 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"¹³.

Y en un fallo posterior esta doctrina fue ampliada por ese mismo Tribunal que consignó que si bien el referido 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

¹² Caso del "Tribunal Constitucional vs. Perú", sentencia del 31 de enero de 2001, párrafo 70.

¹³ Ob. cit, párrafo 71.

administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal", pues "es un derecho humano el obtener 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"¹⁴.

Por lo tanto, nuestros tribunales de justicia tienen el deber –no es una opción– de realizar el control de convencionalidad de las normas de contenido tributario interno que se encuentren en contradicción tanto con el texto de la Convención Americana de Derechos Humanos, como con la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

En el caso especial del Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde tener siempre presente que es la única magistratura del país especializada en la materia aduanera, por lo que, conforme fuera sostenido por el autor al sentenciar¹⁵ la causa N° 22.844-A, caratulada "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/ D.G.A. s/ apelación" y su acumulado, el expediente N° 27.973-A¹⁶, caratulada "Pioneer Argentina S.R.L. c/ D.G.A. s/ apelación"¹⁷, goza de plenas facultades para declarar la inconvencionalidad de las leyes¹⁸, debiendo velar muy especialmente por la custodia del orden jurídico integral en todos sus aspectos.

En efecto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha declarado que "cuando un Estado

¹⁴ Caso "Baena Ricardo y otros vs. Panamá" sentencia del 2 de febrero de 2001, párrafos 124 y 127.

¹⁵ En su carácter de Juez del Tribunal Fiscal de la Nación, a cargo de la Vocalía de la 16° Nominación.

¹⁶ La decisión es de fecha 19/8/2015.

¹⁷ Que tramitara por ante la Vocalía de la 17a Nominación.

¹⁸ Siendo que el criterio emanado de la sede jurisdiccional-judicial no ha sido modificado por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al decidir dicha litis en fecha 22 de diciembre de 2016 (Causa Nro. 6.565/2016)

es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, están sometidos a aquél, 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 el Tribunal Fiscal de la Nación– 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”¹⁹.

Siendo ello así, los intérpretes u operadores nacionales –que en el caso aduanero serían la Justicia Federal o bien el Tribunal Fiscal de la Nación, en tanto es un órgano (“TRIBUNAL”) absolutamente vinculado a la administración de justicia– deben, por imperio de la jurisprudencia *supra* citada, ejercer siempre el control de convencionalidad.

Por las razones expuestas, no cabe duda que la Justicia Federal y/o el Tribunal Fiscal de la Nación deben realizar el control de convencionalidad de las normas de contenido tributario interno (tanto aduaneras como impositivas) que se encuentren en contradicción tanto con el texto de la Convención Americana de Derechos Humanos, como con la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Y si bien tampoco debe olvidarse que la mayoría de la rígida doctrina y jurisprudencia nacional entienden que tanto el artículo 1164

del Código Aduanero²⁰ le impediría al Tribunal Fiscal ejercitar el control de constitucionalidad, al respecto deben precisarse dos cuestiones fundamentales:

a) la referida norma ha sido declarada inconstitucional por el autor a partir del precedente caratulado “Cargill S.A.”²¹, por considerar que dicha restricción resultaba violatoria del artículo 18 de la Constitución Nacional y de las Convenciones Internacionales de Derechos Humanos que cuentan con jerarquía constitucional, en cuanto resguardan el derecho fundamental a la tutela administrativa y judicial efectiva²²;

b) no existe previsión similar respecto del control de convencionalidad, máxime cuando tanto la Ley de Procedimiento Tributario como el Código Aduanero han sido recientemente modificados por la ley 27.430²³, por lo que, de haberse considerado apropiado –en especial por existir numerosos fallos por parte de la Sala “F” donde siguiendo el particular criterio del autor se habilita al TFN a realizar dicho control–, no cabe duda que el legislador hubiera incorporado una prohibición similar, y no lo hizo; por lo que cabe concluir que no existe en nuestro ordenamiento legal norma alguna que impida al Tribunal Fiscal de la Nación ejercer el control negativo de convencionalidad.

En efecto, y a expresa diferencia de lo que ocurre en relación al “control de constitucionalidad”, no subsiste restricción normativa en el ejercicio de dicho control de convencionalidad por parte de la Justicia Federal y del Tribunal Fiscal de la Nación, pues constituye regla incólume e inveterada en nuestro orden legal que aquellas conductas que

¹⁹ Confr. casos “Cabrera García y Montiel Flores vs. México”, del 26 de noviembre de 2010, párrafo 225 y “Gelman vs. Uruguay”, del 24 de febrero de 2011, párrafo 193; entre otros.

²⁰ Al igual que sucede con el artículo 185 de la ley 11.683.

²¹ Del día 2 de noviembre de 2012.

²² Arts. XVIII y XXIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 8° y 10° de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 8° y 25° de la Convención Americana de Derechos Humanos, 2° inc. 3° aps. a) y b), y 14 inc. 1° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

²³ B.O. 29/12/2017.

no se encuentran expresamente prohibidas, están jurídicamente permitidas.

Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la causa “Myrna Mack Chang vs. Guatemala”²⁴ se pronunció expresamente por la admisibilidad del examen de convencionalidad entre las normas del Pacto de San José de Costa Rica y otras convenciones internacionales de las que nuestro país es parte, con disposiciones del derecho interno.

Asimismo, la regla interpretativa sostenidamente formulada por la referida Corte Internacional a partir del “Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú”²⁵ obliga a los órganos judiciales de los países que la ratificaron a ejercer dicho examen, aún de oficio²⁶.

²⁴ Sentencia del 25 de noviembre de 2003.

²⁵ Sentencia del 24 de noviembre de 2006.

²⁶ Cfr. “La Cantuta vs. Perú.” Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de noviembre de 2006. Serie C No. 162, párr. 173; “Boyce y otros vs. Barbados.” Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 20 de noviembre de 2007. Serie C No. 169, párr. 79; “Heliodoro Portugal vs. Panamá.” Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 12 de agosto de 2008. Serie C No. 186, párr. 180; “Rosendo Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos.” Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2009. Serie C No. 209, párr. 339; “Manuel Cepeda Vargas vs. Colombia.” Excepciones Preliminares, Fondo y Reparaciones. Sentencia de 26 de mayo de 2010. Serie C No. 213, párr. 208, nota 307; “Comunidad Indígena Xákmok Kásek vs. Paraguay.” Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de agosto de 2010. Serie C No. 214, párr. 311; “Fernández Ortega y Otros vs. México.” Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 30 de agosto de 2010. Serie C No. 215, párr. 234; “Rosendo Cantú y Otra vs. México.” Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2010. Serie C No. 216, párr. 219; “Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia.” Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 1° de septiembre de 2010. Serie C No. 217, párr. 202; “Vélez Loo vs. Panamá.” Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2010. Serie C No. 218, párr. 287; “Gomes Lund y Otros (Guerrilha do Araguaia)

En conclusión, con base en el control de convencionalidad, es necesario que las interpretaciones judiciales y administrativas y las garantías judiciales se apliquen adecuándose a los principios establecidos por la CIDH²⁷.

En tal sentido, en la causa “Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c/Ejército Argentino s/daños y perjuicios”²⁸, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que tras la reforma constitucional de 1994 deben tenerse en cuenta las directivas que surgen del Derecho internacional de los Derechos Humanos, señalando que “La jurisprudencia reseñada no deja lugar a dudas de que los órganos judiciales de los países que han ratificado la Convención Americana sobre Derechos Humanos están obligados a ejercer, de oficio, el control de convencionalidad, descalificando las normas internas que se opongan a dicho tratado. Resultaría, pues, un contrasentido aceptar que la Constitución Nacional que, por un lado, confiere rango constitucional a la mencionada convención (art. 75, inc. 22), incorpora sus disposiciones al derecho interno y, por consiguiente, habilita la aplicación de la regla interpretativa -formulada por su intérprete auténtico, es decir, la Corte Interamericana de Derechos Humanos- que obliga a los tribunales nacionales a ejercer de oficio el control de convencionalidad, impida, por otro lado, que esos mismos tribunales ejerzan similar examen con el fin de salvaguardar su supremacía frente a normas locales de menor rango”. Con referencia a la interpretación auténtica y sus efectos en las jurisdicciones nacionales y locales se dijo que “...la interpretación de la CADH debe guiarse por la Jurisprudencia de la Corte IDH, que importa una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos

vs. Brasil.” Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 24 de noviembre de 2010. Serie C No. 219, párr. 106; entre otros.

²⁷ Casos “Atala Riffo y Niñas Vs. Chile”, sentencia del 24 de febrero de 2012 y “Fontevicchia y D’Amico v. Argentina”, sentencia del 29 de noviembre de 2011.

²⁸ Sentencia del 27 de noviembre de 2012.

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”.

Sin perjuicio de lo expuesto, en la actualidad corresponde tener en consideración que con fecha 26 de febrero de 2016 la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dictado la Opinión Consultiva OC 22-16, solicitada por la República de Panamá, donde sostuvo que “El artículo 1.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos sólo consagra derechos a favor de personas físicas, por lo que las personas jurídicas no son titulares de los derechos consagrados en dicho Tratado”, por lo que, en principio, el control de convencionalidad por parte de la Justicia Federal, como así también del Tribunal Fiscal de la Nación, sólo procedería realizarlo ante peticiones de personas de existencia visible²⁹.

En tal sentido, debe tenerse presente, asimismo, que la jurisdicción consultiva fue establecida por el artículo 64 como “un servicio que la Corte está en capacidad de prestar a todos los integrantes del sistema interamericano, con el propósito de coadyuvar al cumplimiento de sus compromisos internacionales referentes a (derechos humanos)”³⁰.

Además, como el referido Tribunal internacional lo ha señalado en otra oportunidad, el proceso consultivo está “destinado a ayudar a los Estados y órganos a cumplir y a aplicar tratados en materia de derechos humanos, sin someterlos al

formalismo y al sistema de sanciones que caracteriza el proceso contencioso”³¹.

Y si bien resulta cierto que la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho que sus Opiniones Consultivas “...no tienen el mismo efecto vinculante que se reconoce para sus sentencias en materia contenciosa en el artículo 68 de la Convención...”³², no lo es menos que poseen “...efectos jurídicos innegables...”³³ para todo el modelo regional y usualmente son acatadas por los Estados miembros, sin reparos, por lo que correspondería que, en principio, los tribunales de justicia tributaria nacionales apliquen dicha doctrina en el pleno ejercicio de sus competencias recursivas específicas, sin que ello implique prescindir, sin más, del amplio alcance del ámbito de protección de la Convención Americana de Derechos Humanos.

No obstante, la última jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia pareciera ir en sentido contrario, al sostener la existencia de un margen de apreciación a favor de las autoridades nacionales –legislativas y jurisdiccionales– respecto de la interpretación y aplicación del derecho internacional, por lo que la Corte Interamericana de Derechos Humanos no puede revocar sentencias del máximo Tribunal argentino, en tanto no es una cuarta instancia superior a la CSJN, ya que el sistema interamericano de protección de los derechos humanos funciona de manera coadyuvante.

En tal sentido, al resolver el caso “Fontevicchia”³⁴, nuestro Tribunal Cívero sostuvo enfáticamente que “La Corte

²⁹ Conforme lo señalara el autor al votar la causa Nro. 36.950-A caratulada “ABB S.A.”, que tramitara por ante la Vocalía de la 16° Nominación, entre otras.

³⁰ Corte I.D.H., “Otros tratados” objeto de la función consultiva de la Corte (art. 64 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-1/82 del 24 de septiembre de 1982. Serie A No. 1, párr. no 39.

³¹ Corte I.D.H., *Restricciones a la pena de muerte* (arts. 4.2 y 4.4 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-3/83 del 8 de setiembre de 1983. Serie A No. 3, párr. no. 43). (párr. 19, OC-4/84)

³² Opinión Consultiva, OC-1/82, párr. 51.

³³ Opinión Consultiva, OC-15/97, del 14 de noviembre de 1997, Informes de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, art. 51 Convención Americana sobre Derechos Humanos, Serie A: Fallos y Opiniones, N° 15, párr. 26.

³⁴ Sentencia del 14 de febrero de 2017.

Interamericana de Derechos Humanos no es “... una instancia ‘revisora’ o ‘casatoria’ de decisiones jurisdiccionales estatales, pues dicha categoría excede el carácter coadyuvante y complementario de la jurisdicción internacional, atributos que se desprenden del Preámbulo de la CADH³⁵, en contravención de la estructura del sistema interamericano de derechos humanos y de los principios de derecho público de la Constitución Nacional. Asimismo, nuestro Tribunal Cívero consideró que revocar su propia sentencia firme –en razón de lo ordenado en la decisión “Fontevicchia” de la Corte Interamericana– implicaría privarla de su carácter de órgano supremo del Poder Judicial argentino y sustituirla por un tribunal internacional, en violación a los artículos 27 y 108 de la Constitución Nacional.

Por su parte, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos observó que “la situación de la que fue objeto la resolución de supervisión de cumplimiento de 18 de octubre de 2017³⁶, es decir la decisión precedente del 14 de febrero de 2017 en la que la Corte Suprema de Justicia de la Nación indicó que no podía revocar su sentencia del 25 de septiembre de 2001, habría sido superada, y que la sentencia de condena civil carece en la actualidad de efectos jurídicos, en los términos del punto dispositivo de la Sentencia” de la Corte Interamericana”; añadiendo que el referido pronunciamiento de nuestro más Alto Tribunal contenía “un análisis aislado y contradictorio de la práctica de Argentina en relación con el cumplimiento de las sentencias de la [...] Corte [Interamericana]” y que esa “posición del [...] Estado ya habría sido

rectificada con la [nueva] resolución [...] emitida por la Corte Suprema de Justicia”³⁷.

A esta altura, corresponde precisar que la denominada “doctrina del margen de apreciación nacional encuentra su origen como criterio hermenéutico instaurado por los organismos del sistema europeo, a fin de interpretar y aplicar el Convenio Europeo de Derechos Humanos (...) esta doctrina puede ser entendida como un espacio de discrecionalidad que cuentan los Estados partes, para fijar el contenido y alcance de los derechos del Convenio Europeo, tomando en consideración determinadas circunstancias jurídicas, sociales y culturales”³⁸.

Por ello, dicha doctrina corresponde entenderse en términos básicos como la posibilidad de que los Estados puedan interpretar las normas convencionales de acuerdo a sus propias particularidades nacionales, debiendo tenerse en cuenta, necesariamente, la jerarquía dada por cada Estado a los instrumentos internacionales y el sistema de control de constitucionalidad adoptado por éstos. De este modo, al dirimirse controversias en el ámbito de la jurisdicción federal, provincial y de la Ciudad de Buenos Aires, existe un margen de apreciación judicial para interpretaciones que compatibilicen el alcance de las normas federales, nacionales y locales con las normas constitucionales y convencionales de máxima jerarquía³⁹.

En el mismo sentido, se ha sostenido que “otro desafío en el ejercicio del control de

³⁵ Conf. arg. Corte IDH, caso ‘Perez y otros v. Venezuela’, sentencia de 28 de enero de 2009, párrafo. 64; Corte IDH, caso ‘Genie Lacayo’, sentencia del 29 de enero de 1997, párrafo 94”.

³⁶ Confr. Resolución de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de fecha 19 de octubre de 2017, dictada en la etapa de supervisión de cumplimiento de la referida sentencia.

³⁷ La C.I.D.H. se refiere al decisorio emitido en dicha litis por la CSJN con fecha 5 de diciembre de 2017, donde el Alto Tribunal destaca que “ha dado cumplimiento total a la referida medida de reparación.

³⁸ LÓPEZ ALFONSÍN, Marcelo Alberto, “La doctrina del margen de apreciación nacional”, en *Revista de Derecho Público*, 2017-1, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2017, p. 126.

³⁹ Confr. Leandro Abel MARTINEZ y Emilio ROSATTI: “Ensayo sobre el margen de apreciación nacional y la jerarquía de las fuentes en el sistema constitucional argentino”, en *Revista Jurídica de la Universidad de Palermo*, Año 17, Nro. 1, Noviembre de 2019, págs. 135-150.

convencionalidad por parte de los tribunales internos se ciñe a la llamada doctrina del “margen de apreciación” que distingue entre un núcleo duro o esencial común para todos y otro más flexible y maleable, que admitiría ciertas modalidades secundarias de extensión y de aplicación, atendiendo las limitaciones, posibilidades y peculiaridades de cada país; su idiosincrasia y experiencias; preguntándose si la doctrina de la Corte IDH debe ser efectivizada por los jueces de todos los Estados que han aceptado la competencia de la Corte de una forma inalterable o pueden éstos adecuarla a su ordenamiento jurídico interno en virtud de la noción del margen de apreciación⁴⁰.

En virtud de ello, es dable predicar que el denominado “margen de apreciación nacional” en cabeza de las autoridades locales en relación al alcance de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, también opera, y con mayor razón, respecto de sus Opiniones Consultivas, en tanto siempre la interpretación judicial debe establecer la visión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos⁴¹, debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente⁴².

Por lo demás, cabe destacar que en el orden tributario jurisdiccional-judicial local, de las siete Salas que componen el Tribunal Fiscal de la Nación, solamente la Sala “F” realiza el referido control de convencionalidad, a partir de los precedentes caratulados “La Equitativa del Plata S.A.”⁴³ y “Zurich Argentina Cía. Argentina de Seguros S.A.”⁴⁴, entre muchos otros, hasta

⁴⁰ AMAYA, Jorge Alejandro, “Perspectivas y prospectivas del control de constitucionalidad y convencionalidad”, en derechoydebate.com

⁴¹ Fallos: 263:453.

⁴² Fallos: 307:118.

⁴³ Decisión del 6 de marzo de 2015.

⁴⁴ Sentencia de fecha 1/2/16.

“Aseguradora de Créditos y Garantías S.A.”⁴⁵, siguiendo la doctrina emanada de los votos preopinantes del autor⁴⁶, en los cuales se declarara la inconvencionalidad de la aplicación efectuada por la DGA al inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero, en tanto resultaba violatoria del “plazo razonable” de tramitación de los procesos aduaneros, que es una norma eminentemente convencional.

Y si bien la primera de las sentencias *supra* referenciadas fue revocada parcialmente por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal⁴⁷, merece señalarse que en ningún momento la Alzada cuestionó las facultades del Tribunal Fiscal de la Nación para ejercitar el control de convencionalidad, sino que se limitó a discrepar con la interpretación realizada en sede jurisdiccional-judicial, en cuanto al cómputo del plazo prescriptivo.

Por ello, corresponde concluir que el Tribunal Fiscal de la Nación ejerce funciones jurisdiccionales, y al igual que el fuero contencioso administrativo federal, estas devienen sustantiva o materialmente judiciales⁴⁸, en tanto es un órgano de justicia (en el caso aduanera), imparcial e independiente de la administración activa, y resulta ser el único Tribunal del país especializado en la materia aduanera, por lo que debe gozar de al menos

⁴⁵ Sentencia del 3 de febrero de 2022, donde la Sala “F” concluyó en que el procedimiento recursivo sometido a examen del TFN había excedido todo parámetro de razonabilidad de duración de un proceso aduanero –la DGA demoró más de 9 (nueve) años en notificar la resolución definitiva–, con franca violación del derecho constitucional de la actora a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones indebidas (artículos 18, Constitución Nacional, y 8º, inc. 1, Convención Americana sobre Derechos Humanos; Fallos: 329:445; 330:1369; 332:1492 y sus citas)

⁴⁶ Por cuanto los dos primeros de los expedientes referenciados tramitaban por ante la Vocalía de la 16º Nominación, a su cargo.

⁴⁷ En fecha 30 de agosto de 2016.

⁴⁸ Por ello es correcto comenzar a denominarlas funciones jurisdiccionales-judiciales.

idénticas facultades –por ejemplo, para la declaración de inconveniencia de las leyes, pudiendo aplicar, al igual que los Poderes Judiciales de la Nación, CABA y provinciales, la doctrina del “margen de apreciación nacional” a los fines de prescindir de una Opinión Consultiva de la CIDH, cuando ella no conduce a una recta y fiel realización del incólume ideal de justicia, pues resulta propio de tales situaciones la obligación de los jueces de ponderar con mayor rigor la aplicación de los principios jurídicos pertinentes, a fin de no incurrir, con daño para la consecución de dicho ideal, en una aplicación sólo mecánica de esos propios principios⁴⁹, evitando reducir las normas jurídicas a una forma meramente abstracta, carente de contenido sustancial– que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, en tanto 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 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”⁵⁰.

Por su parte, y al igual que la US Tax Court, la que sin dudas es la magistratura que sirvió de principal fuente doctrinaria y legal para la creación de nuestro TFN, “ejercita una porción del poder judicial con exclusión de cualquier otra función y de modo similar al ejercicio de los

tribunales federales, con independencia de los poderes legislativo y ejecutivo”⁵¹.

Por último, el tratamiento de la cuestión convencional por parte de nuestros tribunales de justicia tributaria representa la forma más adecuada en aras a garantizar la seguridad jurídica, preservando, asimismo, la integridad del derecho de defensa en juicio para los particulares, que se encuentra expresamente previsto en los artículos 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 18 de la Constitución Nacional; siempre teniendo en consideración que a los efectos de la interpretación de una norma tributaria aduanera deben aplicarse en debida forma, huelga reiterar, todos los principios y garantías que rigen en nuestra Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, en los claros términos del artículo 75, inciso 22, de nuestra Constitución Nacional.

De otro modo, el hecho de negar a los Tribunales de Justicia tributaria la plena facultad para declarar la inconveniencia de las leyes cuando la norma impugnada claramente resulta contraria a la Ley Fundamental Interamericana, 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 inconveniencia, 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. Admitir lo contrario implicaría cercenar injustificadamente la posibilidad amplia y efectiva de los administrados de acceder de modo pleno a tribunales de JUSTICIA jurisdiccional y judicialmente aptos para reclamar el reconocimiento de derechos

⁴⁹ Confr. doctrina de Fallos 238:550 y sus citas.

⁵⁰ CNACAF., Sala I, sentencia del 12/5/2000 in re: “Colfax S.A. c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ medida cautelar (autónoma), y “Telesud S.A.”, Sala IV, sentencia del 18/4/1985.

⁵¹ Confr. US Supreme Court in re “Freytag v. Commissioner” -1991-.

fundamentales en toda su extensión, conculcando, en definitiva, la vigencia y progresividad del principio de la tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria (aduanera o impositiva), que se encuentra tutelado en diversos tratados internacionales que ostentan, conforme fuera señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, jerarquía supralegal, como por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que deviene vinculante para los distintos poderes del Estado Nacional.

Participaron en este número

Bartomioli, Lorena P.

Lorena P. Bartomioli. Abogada especialista en derecho aduanero y comercio internacional. Socia del Estudio Brons & Salas. Buenos Aires. Argentina. Lo esencial de este trabajo corresponde a la exposición de la autora en la VII Jornada de Derecho Aduanero realizada en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires el día 27 de octubre de 2021 y responde en temario y extensión a lo allí abordado.

Basaldúa, Ricardo Xavier

Abogado, Doctor en ciencias jurídicas. Corredactor del Código Aduanero de la Nación, Delegado argentino ante el Comité Técnico. Permanente del Consejo de Cooperación Aduanera desde 1971 hasta 1992. Ex-presidente del Comité (1982-1983). Ex-Subdirector de la Dirección Nacional de Impuestos y ex-Director de Técnica Aduanera de la Secretaría de Ingresos Públicos de la Nación. Profesor de la Universidad de Buenos Aires, de la Universidad Austral, de la Universidad Católica Argentina, de la Universidad del Rosario, con sede Bogotá, Colombia. Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación desde 1992. Presidente del Tribunal (2016 a 2019). Miembro fundador de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Autor de catorce libros, colaboraciones en libros y numerosos artículos en su especialidad.

Cotter, Juan Patricio

Abogado (UCA), Socio del Estudio Petersen & Cotter Moine. Miembro de Número del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. Miembro activo de la Academia Internacional de Derecho Aduanero (Miembro Comisión Directiva 2015/2023). Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Miembro de la Comisión de Derecho Aduanero del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario, UBA. Miembro del Comité Científico de la Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Profesor de posgrado de derecho aduanero, UBA y Vicepresidente de la Actualización de Derecho Aduanero; de la Universidad Católica Argentina, de la Universidad Austral y de la Universidad Di Tella. Autor de los libros: *Derecho Aduanero y Comercio Internacional*, (Guía Práctica, 2018); *Derecho Aduanero*, (Abeledo Perrot, 2014), ganador del Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales 2014 al libro del año; *Infracciones Aduaneras*, (Abeledo Perrot, 2011 y 2013) y *Estudios de Derecho Aduanero*, (Lexis Nexis, 2007); *Estudios de Derecho Aduanero. 30 Años del Código Aduanero*, (Abeledo Perrot, 2012). Fue uno de los actualizadores del Código Aduanero Comentado (Abeledo Perrot, 2012).

Garbarino, Pablo

El autor es Juez del Tribunal Fiscal de la Nación, desempeñándose como Vocal titular a cargo de la Vocalía de la 16° Nominación a partir del 1 de agosto de 2011; y es el titular de la Asignatura "Derecho Aduanero" en la Maestría y Carrera de Especialización de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires (UBA).

García Vizcaíno, Catalina

Doctora en Derecho y Ciencias Sociales (tesis Sobresaliente, UBA). Abogada (Diploma de Honor, UBA). Ex Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Directora y profesora titular de la carrera Especialización en Derecho Tributario (UB). Profesora titular de carreras de grado y posgrado, entre otras, en UBA, UB, UCA, UCSE. Jurado de concursos universitarios, y de justicia federal y de la CABA. Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales 2011 -rubro libro-. Miembro de número de la Academia Internacional de Derecho

Aduanero. Miembro del Consejo Académico de la Universidad de Belgrano desde el año 2000. Miembro Activo de la International Fiscal Association. Miembro Honoraria del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros y de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Presidenta de la Comisión de Derecho Aduanero de la Facultad de Derecho de la UBA. Autora de libros, artículos y otros trabajos sobre la especialidad. Presidenta del Comité Científico de las doce Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en 2008/21. Organizadora, moderadora y expositora en congresos y jornadas científicas.

Pardo Carrero, Germán

Abogado de la Universidad del Rosario, Doctor en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca —España—, con especializaciones en Derecho Comercial, Universidad Javeriana, Derecho de la Empresa y Tributación de la Universidad de los Andes, Derecho Aduanero Universidad Externado, Derecho Procesal Universidad del Rosario y Alta Gerencia INALDE Universidad de la Sabana, Colombia. Profesor Universitario en Colombia y otros países. Autor de varios libros y artículos de aduanas y comercio exterior. Fundador y Director de la Especialización internacional en Derecho aduanero y del Comercio exterior en la Universidad del Rosario. Miembro fundador de la Academia Internacional de Derecho Aduanero y de su junta directiva. Abogado consultor y litigante. Vicepresidente de aduanas del ICDT – ICDA.

Pretelt Bru, Ricardo

Abogado, magíster en Tributación Internacional, Comercio Exterior y Aduanas de la Universidad Externado de Colombia. Especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario y Postgrado en Derecho Aduanero de la Universidad Externado de Colombia. Ha adelantado estudios de postgrado en Derecho Aduanero de la Unión Europea de la Universidad de Valencia y Derecho Tributario Internacional en Maastricht University. Miembro del Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT, Instituto Colombiano de Derecho Aduanero. Profesor de maestrías y postgrados en varias universidades en temas de legislación aduanera, comercio exterior, tributación internacional, régimen cambiario e inversión extranjera.

Schettini, Fernando P.

Contador Público graduado en la Universidad de Buenos Aires (U.B.A.). Posgrado en la Universidad Notarial Argentina (U.N.A.) sobre Derecho Concursal. Docente del Posgrado en Tributación en la Universidad del Salvador (USAL). Autor de diversos artículos en materia tributaria y cambiaria. Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF). Co-coordinador de la Comisión de Estudios de Tributación Aduanera de la AAEF. Expositor y conferencista en diversos seminarios y jornadas vinculados a la materia tributaria y aduanera.

Schurig, Harry

Abogado y Martillero Público. Magíster en Finanzas Públicas (UNLaM, 2012) y Magíster en Magistratura (UBA, 2014). Especialista en Derecho Tributario (UBA, 2002), Aduanero (UBA, 2012) y Administrativo (UNLaM, 2020). Profesor de grado y posgrado en diversas universidades del medio (UBA FDer. y FCE - UNLP – UADE – UAI – UB – UCSE – UNLaM - UNLPam - UNSa - UTN, entre otras).

Varela, Andrés

Profesor Adjunto (U.R.), encargado de los Cursos de Derecho Aduanero (Abogacía), Régimen Jurídico del Comercio Exterior II: Derecho Aduanero, y Práctica del Comercio Exterior (RR. II.), Facultad de Derecho, UdelaR.

Vidal Albarracín, Guillermo

Abogado, Especialista en Derecho Penal por la Universidad Austral. Docente en varias Universidades, autor de libros y artículos especializados en temas de derecho aduanero y derecho penal aduanero. Actualmente es socio del Estudio Durrieu Abogados S.C.



CENTRO DE ESTUDIOS DE
DERECHO FINANCIERO Y
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA