

Zincenko, Lara

La naturaleza jurídica de la preferencia arancelaria concedida por el certificado de origen

**Trabajo Final Integrador
Maestría en Derecho Tributario
Facultad de Derecho**

Este documento está disponible en la Biblioteca Digital de la Universidad Católica Argentina, repositorio institucional desarrollado por la Biblioteca Central "San Benito Abad". Su objetivo es difundir y preservar la producción intelectual de la Institución.

La Biblioteca posee la autorización del autor para su divulgación en línea.

Cómo citar el documento:

Zincenko, L. (2018). La naturaleza jurídica de la preferencia arancelaria concedida por el certificado de origen [en línea]. Trabajo Final Integrador de Maestría en Derecho Tributario. Universidad Católica Argentina, Facultad de Derecho. Disponible en: <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/greenstone/cgi-bin/library.cgi?a=d&c=tesis&d=naturaleza-juridica-preferencia-arancelaria> [Fecha de consulta:]



Pontificia Universidad Católica Argentina
Facultad de Derecho.
Departamento de Posgrado
Maestría en Derecho Tributario

La naturaleza jurídica de la preferencia arancelaria concedida por el certificado de origen

Maestrando: Abogada Lara Zincenko.
Tutor: Doctor en Ciencias Jurídicas Ricardo Xavier Basaldúa

Buenos Aires, 5 de abril de 2018.

ÍNDICE GENERAL.

Introducción	1
---------------------------	---

Capítulo 1. El origen de las mercaderías.

1.1. Concepto de origen de las mercaderías. Diferencia con la procedencia.....	4
1.2. Importancia del tema. El problema de la determinación del origen de las mercaderías.....	7
1.3. Concepto de normas o reglas de origen. Distinción entre normas de origen preferenciales y no preferenciales.....	10

Capítulo 2. La prueba del origen.

2.1. La prueba del origen. Certificado de origen. Función. Control y verificación. Sanciones.....	17
2.2. El Anexo K, capítulo 2, de la Convención Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convención de Kyoto revisión de 1999).....	21
2.3. Jurisprudencia nacional en materia de origen de las mercaderías.....	24

Capítulo 3. Exención y no sujeción.

3.1. La exención tributaria. Notas características. La configuración del hecho imponible, el nacimiento de la obligación tributaria y la exención.....	29
3.2. La no sujeción tributaria. Su relación con el hecho imponible. La no sujeción implícita y expresa.....	35

Capítulo 4. El hecho imponible de los derechos de importación.

4.1. Elemento objetivo o material y elemento espacial: la importación para consumo al territorio aduanero.....	40
4.2. Elemento temporal. Momento en que se configura el hecho gravado.....	45
4.3. Elemento subjetivo o personal. Sujeto gravado en la importación para consumo.....	47

**Capítulo 5. La preferencia arancelaria concedida por el certificado de origen
como una no sujeción tributaria.**

5.1. La integración económica.....	50
5.1.1 La zona de libre comercio.....	53
5.1.2 La unión aduanera.....	57
5.2. Las áreas de preferencias arancelarias.....	61
Conclusión.....	67

Introducción

Las preferencias arancelarias concedidas en virtud del origen de las mercaderías han adquirido notoria relevancia debido a la proliferación de los acuerdos de integración económica celebrados entre los Estados. En aras del desarrollo del comercio internacional a través de la consolidación de los procesos de integración, los Estados conciertan no gravar con derechos de importación la mercadería originaria de los países integrantes del acuerdo. De este modo, los Estados convienen los criterios aplicables para la determinación del origen de las mercaderías y los requisitos con los que debe contar el correspondiente certificado para tenerlo por acreditado.

En este contexto, el objeto de nuestro trabajo consiste en determinar la naturaleza jurídica de la preferencia arancelaria concedida por el certificado de origen. Concretamente, nos proponemos averiguar si el trato privilegiado otorgado a las mercaderías en virtud de su origen, responde a una exención o a una no sujeción tributaria.

Nos lleva a realizar esta investigación el hecho de que si bien la naturaleza de las instituciones es una cuestión insistentemente planteada en cualquier disciplina jurídica, en materia de origen de las mercaderías, los diferentes textos doctrinarios no sólo eluden este interrogante, sino que incluso, frecuentemente, dan por sentado que nos encontramos frente a una exención.

Corresponde entonces preguntarnos si ésta es verdaderamente la naturaleza jurídica de la preferencia arancelaria concedida y acreditada por el certificado de origen de las mercaderías.

Ante todo, y a fin de dar un marco teórico a nuestra investigación, cabe precisar que nuestro objeto de estudio se ubica en el campo del Derecho aduanero tributario.

Si bien el Derecho aduanero y el Derecho tributario constituyen diferentes ramas jurídicas, esta circunstancia de ninguna manera implica una completa independencia entre ellas, ni mucho menos una disgregación de las mismas en relación con el orden jurídico en su conjunto.

Como explica Villegas, “...el sistema jurídico de un país es una unidad y que siempre –cualquiera que sea la materia tratada- debe funcionar como un todo coherente”¹, señalando asimismo que, si bien “...el estudio del derecho se presenta dividido en ramas que determinan especialización didáctica, profesional, científica, y aun la aparición de códigos, así como el fraccionamiento de competencia de los tribunales”², la unidad del sistema jurídico “...destruye toda posibilidad de independencias absolutas o de fronteras cerradas entre sus ramas”³.

En efecto, el Derecho aduanero entendido como “...el conjunto de normas jurídicas que tienen por objeto regular el tráfico internacional de mercaderías”⁴, se encuentra integrado por una pluralidad de normas que abarcan otras disciplinas jurídicas, pudiendo ser clasificadas de acuerdo a su contenido en constitucionales, administrativas, tributarias, penales, comerciales y procesales, por lo que, el Derecho aduanero tributario constituye una faceta del Derecho aduanero, siendo aquel sector “...que reúne todas aquellas normas jurídicas aduaneras de naturaleza tributaria”⁵.

Por consiguiente, el Derecho aduanero “...no puede ser aprehendido cabalmente a través de la perspectiva del Derecho Financiero ni la del Derecho Tributario ni tampoco a través de las perspectivas que corresponden a otras ramas del Derecho...su consideración integral impone una perspectiva propia, que permita contemplar orgánicamente, en función de su finalidad –el control del tráfico internacional de mercaderías- sus diversos aspectos (administrativos, tributarios, penales y procesales)”⁶.

Ahora bien, para determinar el instituto tributario que subyace en la preferencia arancelaria otorgada en virtud del certificado de origen, corresponde

¹ Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª ed., Depalma, Buenos Aires, 2001, p. 136.

² Villegas, Héctor B., *Curso...*, op. cit., p.124

³ Villegas, Héctor B., *Curso...*, op. cit., p.123.

⁴ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos al comercio exterior*, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2011, p. 503.

⁵ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Derecho Aduanero, Parte General. Sujetos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, p. 231.

⁶ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Derecho...*, op. cit., p. 69.

primeramente analizar los distintos institutos aduaneros que integran nuestro objeto de estudio.

En la primera etapa de nuestra investigación, indagamos en el concepto de origen de las mercaderías, su importancia en el comercio exterior y la diferencia existente entre las normas de origen preferenciales y no preferenciales. Asimismo, nos referimos a la acreditación del origen a través del correspondiente certificado, reseñando las prácticas recomendadas por la Convención de Kyoto.

Clarificado ello, la siguiente etapa requiere que profundicemos en las características y particularidades de los institutos tributarios de la exención y la no sujeción.

A continuación de ello, analizaremos la configuración del hecho gravado en los derechos de importación, constituyendo ésta la tercera etapa de nuestro trabajo que nos permitirá resolver el interrogante planteado.

Para concluir, y así dar comienzo a nuestra investigación, cabe recordar las palabras de Sortheix, quien sostiene que "...para determinar la naturaleza jurídica de las cosas no debe estarse a los nombres que las leyes dan sino a los regímenes legales que establecen"⁷.

⁷ Sortheix, Juan José A., "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, t. V-A, 1973, Buenos Aires, p. 386.

Capítulo 1

El origen de las mercaderías

1.1. Concepto de origen de las mercaderías. Diferencia con la procedencia.

Conforme al Diccionario de la Lengua Española, la palabra “origen” proviene del latín “origo” y significa “principio, nacimiento, manantial, raíz y causa de algo”⁸.

Basaldúa, citando el Diccionario Crítico Etimológico de la Lengua Castellana de Joan Corominas, da cuenta que “etimológicamente la palabra “origen” deriva de *oriri*, el salir de los astros, de “oriente” y de ahí la expresión “ser oriundo de”⁹. El referido autor, también considera que “averiguar el “origen” de una mercadería implica entonces conocer “de dónde es”...Se trata de saber de dónde es “oriunda”, el lugar en que ha nacido o ha sido creada o producida la mercadería”¹⁰.

Berr y Trémeau definen el origen de las mercaderías como “...el vínculo geográfico que une a la mercadería con un país dado, en el cual se considera que ha sido generada”¹¹.

Según Basaldúa las notas características del origen son:

“1°) [la] *necesidad*: toda mercadería tiene un origen (causa eficiente);

2°) [la] *exclusividad*: toda mercadería tiene solamente un origen. Ello es así desde la perspectiva de un orden jurídico dado;

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

⁸ <http://dle.rae.es/?w=origen>

⁹ Conf. Corominas, Joan, *Diccionario Crítico Etimológico de la Lengua Castellana*, Gredos, Madrid, 1976, vol. III, voz “origen” (citado en Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, 2ª ed., AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2013, p. 411).

¹⁰ Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización...*, ibídem.

¹¹ Berr, Claude J. & Trémeau, Henri, *Le droit douanier communautaire et national*, Economica, París, 7ª ed., 2006, p. 114, nro. 181 (citados por Basaldúa, Ricardo Xavier, “El origen de las mercaderías y el Mercosur”, en Pardo Carrero, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, p. 158).

4°) [es una] *cualidad esencial*: el origen constituye para el derecho aduanero una cualidad esencial y distintiva de las mercaderías;

5°) *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”¹².

Ni el Código Aduanero de la República Argentina¹³, ni el Código Aduanero del Mercosur¹⁴ brindan una definición de “origen”. Tampoco lo hacen el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio -GATT-¹⁵ y el Acuerdo sobre Normas de Origen¹⁶.

¹² Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización...*, op. cit., p. 413.

¹³ Ley 22.415, modificada por ley 27.430.

¹⁴ El Código Aduanero del Mercosur fue aprobado por el Consejo del Mercado Común mediante la Decisión CMC N° 27/10, y no se encuentra vigente, ya que está en proceso de internalización a los ordenamientos jurídicos de los Estados Partes. En Argentina, el Código Aduanero del Mercosur fue aprobado mediante ley 26.795, sancionada el 21 de noviembre de 2012 y promulgada el 10 de diciembre de 2012.

¹⁵ El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio se firmó en Ginebra el 30 de octubre de 1947. Argentina es miembro del GATT desde el 11 de octubre de 1967. Basaldúa explica que “...el Acuerdo General contempló el comercio internacional de mercaderías, con el fin de sujetar las regulaciones de los Estados Partes a ciertas pautas y limitaciones, que aseguraran su desarrollo en condiciones de lealtad, transparencia y previsibilidad, condenando el trato discriminatorio y procurando la reducción progresiva de los aranceles aduaneros, así como la supresión de las restricciones económicas directas a las importaciones”. Asimismo, señala que “al concluirse la octava ronda, denominada Ronda Uruguay (1986-1993), se decidió, mediante la suscripción del Acuerdo de Marrakech del 15/4/1994, la creación de la Organización Mundial del Comercio (OMC)...Instituida la OMC en 1995, la referencia al GATT resulta desde entonces inequívoca, pues únicamente alude al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. En efecto, hasta entonces, cuando se mencionaba al “GATT”, podía hacerse referencia a dos realidades distintas: 1) el GATT como “sistema normativo”...; 2) el GATT como “organismo internacional”....Ahora bien, como se adelantara, después de la Ronda Uruguay, el GATT de 1947 –con sus reformas- como sistema normativo subsiste sustancialmente –aunque se aclare que jurídicamente es distinto- bajo la denominación de “GATT de 1994”, incluido en el Anexo 1.A del Acuerdo de Marrakech del 15/4/1994. En cambio, el GATT como organismo internacional ha sido reemplazado por la OMC, como consecuencia de dicho Acuerdo” (Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización...*, op. cit., ps. 60, 19 y 20).

¹⁶ Aprobado en la Ronda Uruguay (1986-1993), incluido en el Acuerdo de Marrakech de 1994 y relativo a las reglas de origen no preferenciales.

Por su parte, la Convención Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros -conocida como Convención de Kyoto-, de la Organización Mundial de Aduanas¹⁷, revisión de 1999, contiene en su Anexo K, tres capítulos relativos al origen de las mercaderías. Si bien ésta no se expresa concretamente sobre el concepto de origen, en el capítulo primero del referido Anexo señala que por “país de origen de las mercancías” debe entenderse “el país donde las mercancías fueron producidas o fabricadas...”. Dicha definición se halla reproducida en el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del referido organismo internacional.

Corresponde seguidamente distinguir el concepto de origen del concepto de procedencia. Explica Basaldúa que “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 definitiva de qué lugar “proviene” la mercadería”¹⁸.

Asimismo, Sortheix distingue dos significaciones en materia aduanera del término “procedencia”. La primera, la procedencia del medio transportador, que resulta ser el último tramo del trayecto que inició la mercadería desde que fue expedida al país de importación. La segunda, la procedencia de la mercadería misma, es decir “...desde dónde fue expedida originariamente, iniciando un trayecto que debía terminar en nuestro país, incluso mediante tránsito con trasbordos en otros países intermedios”¹⁹, y aclara que la procedencia de la mercadería no tiene

¹⁷ El Consejo de Cooperación Aduanera fue creado por el Convenio de Bruselas el 15 de diciembre de 1950 y actualmente se denomina oficiosamente Organización Mundial de Aduanas (OMA). La Convención Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros fue firmada en Kyoto el 18 de mayo de 1973, habiendo entrado en vigor el 25 de septiembre de 1974. La misma fue objeto de una revisión en el año 1999, que entró en vigencia el 3 de febrero de 2006. En su versión original, las recomendaciones relativas a las reglas de origen, a la prueba documental del origen y a su control, se encontraban en el Anexo D, pudiendo ser encontradas luego de la revisión de 1999, en el Anexo K.

¹⁸ Basaldúa, Ricardo Xavier, “El origen...”, op. cit., p. 158.

¹⁹ Sortheix, Juan J. A., “El problema del origen de las mercaderías y nuestra legislación aduanera autónoma”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, N° 33, Septiembre 1971, Buenos Aires, Año III, p. 798.

por qué coincidir con su origen, "...la mercadería puede "venir" de un lugar, pero "ser" de otro"²⁰.

De estas dos significaciones, la relevante en la materia que nos ocupa, resulta ser la procedencia de la mercadería. Así lo dispone del Código Aduanero Argentino cuando establece en su artículo 15 que "...la mercadería se considera procedente del lugar del cual hubiera sido expedida con destino final al lugar de importación".

No obstante ello, cabe aclarar que entre ambos conceptos, origen y procedencia, resulta más importante el primero, dado que la procedencia "...es contingente, pudiendo fácilmente variar el lugar de expedición, y constituye un dato menos significativo desde el punto de vista de la política económica"²¹.

1.2. Importancia del tema. El problema de la determinación del origen de las mercaderías.

La determinación del origen resulta ser trascendental a los fines de fijar el régimen aplicable a la mercadería. En efecto, Basaldúa señala que "en la actualidad, el origen puede constituir un elemento relevante en el orden aduanero para: 1°) clasificar las mercaderías; 2°) valorarlas; 3°) determinar su situación frente al arancel aduanero; 4°) aplicar las preferencias arancelarias; 5°) imponer derechos antidumping y compensatorios; 6°) aplicar restricciones directas; 7°) aplicar medidas de retorsión; 8°) permitir la libre circulación de las mercaderías; 9°) determinar las condiciones de comercialización interna"²². A ello cabe agregar que, en función del país de origen de la mercadería, su importación puede estar sujeta a controles sanitarios, fitosanitarios o veterinarios.

No obstante la importancia del tema, cabe destacar que el interés en la materia es bastante reciente y emerge por la disgregación de los procesos de producción, el desarrollo tecnológico aplicado a la industria, así como por la revolución del transporte y las comunicaciones. Estos elementos conjugados han posibilitado que, por un lado, la fabricación de un producto se lleve a cabo por etapas en diferentes países y que, por el otro, en la elaboración del mismo se

²⁰ Sortheix, Juan J. A., "El problema...", op. cit., p. 798.

²¹ Basaldúa, Ricardo Xavier, "El origen...", op. cit., p. 159.

²² Basaldúa, Ricardo Xavier, "El origen...", op. cit., p. 150.

utilicen componentes de diversos países, planteándose así el interrogante de cuál es su origen.

La naciente actualidad de la materia se debió a su poca relevancia en el pasado. Explica Sortheix que “el problema del origen como tal es un derivado de la evolución histórica del desarrollo de los intercambios internacionales, del progreso en la división internacional del trabajo, y de la evolución tecnológica...Las dificultades en el transporte, la naturaleza poco sofisticada de los procesos manufactureros y la falta de generalización de la división del trabajo, hacían que, fundamentalmente, un país sólo produjera productos manufacturados en que se partía exclusivamente de productos naturales originarios del mismo país, o de materias importadas que, resultaban totalmente transformadas. No se pensaba en productos que pudieran ser objeto de sucesivos procesos de manufactura en distintos países. Tampoco había -salvo los casos de crisis política internacional aguda- discriminaciones acentuadas en los intercambios internacionales y eran conocidos, a priori y sin dudas, los orígenes habituales de las distintas manufacturas, e incluso de las materias naturales”²³.

Por su parte, Navarro Varona sostiene que los problemas del origen nacieron en el contexto de las preferencias arancelarias. El citado autor expone que “ya durante la Edad Media hallamos fórmulas de imposición de productos provenientes de otros reinos o incluso ciudades. Inicialmente estas actitudes obedecían a una finalidad muy concreta, cual es la recaudación de fondos...Ulteriormente otras motivaciones se añadieron a la originaria ya mencionada. La actitud proteccionista de los Estados respecto de su producción empezó a jugar un papel importante tras la revolución industrial. Los intercambios dejaron de obedecer a verdaderas necesidades, a la falta de producción del bien importado en el Estado importador, para pasar a estar motivadas por la dinámica del mercado...Los productores nacionales se veían en cierta medida protegidos por los aranceles impuestos en el momento de la importación...También se introdujeron otras medidas tales como la prohibición de importar más allá de determinadas cantidades de un producto

²³ Sortheix, Juan J. A., “Evolución de los problemas del origen de las mercaderías en el resto de la legislación internacional y en la extranjera”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, N° 37, Enero 1972, Buenos Aires, Año 4, p. 17.

originario de un determinado Estado. Pero en lo que a los aranceles respecta, se produjo una importante evolución. Pronto los bienes procedentes de determinados Estados fueron dispensados de pagar los aranceles, o se vieron sometidos a regímenes arancelarios más favorables...Estas distinciones obedecían tradicionalmente más a razones de carácter político que puramente comercial. Fue en este marco que empezó a resultar importante el Estado del cual eran originarios los productos”²⁴.

Evidencia de la actualidad del problema de la determinación del origen de las mercaderías, resulta ser la falta de regulación de la materia que ha existido durante años en la comunidad internacional. En efecto, el GATT en sus orígenes no estableció una regulación general en materia de origen, lo que para Pelechá Zozaya resultó “...congruente con la propia filosofía del GATT: si éste tenía por objeto la liberalización multilateral (es decir, global) del comercio internacional, no tenía por qué complicarse la vida elaborando unas reglas de origen que sólo tenían sentido en el marco de un comercio internacional discriminatorio, o, si se prefiere una expresión más suave, en el marco de procesos de integración regional”²⁵.

Recién en la Ronda Uruguay (1986-1993), se aprobó el Acuerdo sobre Normas de Origen. Navarro Varona fundamenta que ello se debió a que “...la forma que han adoptado ciertas reglas de origen ha hecho que éstas sean en ocasiones consideradas obstáculos al comercio en sí mismas...En el marco de esta evolución se iniciaron las conversaciones internacionales, originariamente a nivel político, entre los EE.UU. y la CE, con vistas a resolver los problemas derivados de dichas situaciones”²⁶.

Fue el Consejo de Cooperación Aduanera – hoy denominado oficiosamente Organización Mundial de Aduanas- quien primeramente manifestó interés en la materia e hizo hincapié en las reglas de origen, habiéndose suscripto en 1973 la denominada Convención de Kyoto, que establece recomendaciones para la

²⁴ Navarro Varona, Edurne, *Las reglas de origen para las mercancías y servicios en la CE, EE.UU. y el GATT*, Editorial Civitas, Madrid, 1995, ps. 39 y 40.

²⁵ Pelechá Zozaya, Francisco, *El origen de las mercancías en el régimen aduanero de la Unión Europea*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 14.

²⁶ Navarro Varona, Edurne, *Las reglas...*, op. cit., p. 149.

determinación y aplicación de las reglas de origen. Posteriormente, como ya se adelantó, dicha Convención fue revisada, habiendo entrado en vigor su texto actualizado en 2006.

1.3. Concepto de normas o reglas de origen. Distinción entre normas de origen preferenciales y no preferenciales.

El Código Aduanero argentino no ofrece un concepto de “normas o reglas de origen”, sino que directamente dispone en su artículo 14 cuáles son las reglas para determinar el origen de las mercaderías en ausencia de disposiciones especiales aplicables.

No obstante ello, definiciones de “normas o reglas de origen” pueden ser encontradas en el Código Aduanero del Mercosur, en el Acuerdo sobre Normas de Origen de la OMC y en el Anexo K de la Convención de Kyoto de la Organización Mundial de Aduanas.

El artículo 170, numeral 1, del Código Aduanero del Mercosur, define a las reglas de origen como aquellas que “...tienen por objeto determinar el país donde una mercadería fue efectivamente producida de conformidad con los criterios en ellas definidos, a fin de aplicar impuestos preferenciales de importación o instrumentos no preferenciales de política comercial”.

En lo que respecta al Acuerdo sobre Normas de Origen de la OMC, éste fue suscripto por sus miembros en la Ronda Uruguay (1986-1993), con el objetivo de armonizar y establecer normas de origen claras y previsibles, a fin de facilitar el comercio internacional, sin que éstas se conviertan en un obstáculo en el desarrollo de las relaciones comerciales²⁷. El párrafo 1, del artículo 1 “Normas de Origen”, de la

²⁷ El preámbulo del Acuerdo sobre Normas de Origen expresa: “*Los Miembros, observando* que los Ministros acordaron el 20 de septiembre de 1986 que la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales tendría por finalidad “aportar una mayor liberalización y expansión del comercio mundial”, “potenciar la función del GATT” e “incrementar la capacidad de respuesta del sistema del GATT ante los cambios del entorno económico internacional”; *deseando* promover la realización de los objetivos del GATT de 1994; *reconociendo* que el establecimiento y la aplicación de normas de origen claras y previsibles facilitan las corrientes de comercio internacional; *deseando* asegurar que las normas de origen no creen por sí mismas obstáculos innecesarios al comercio; *deseando* asegurar que las normas de origen no anulen ni menoscaben los derechos que confiere a

Parte I “Definiciones y Ámbito de Aplicación”, expresa que a los efectos del Acuerdo “...se entenderá por normas de origen las leyes, reglamentos y decisiones administrativas de aplicación general aplicados por un Miembro para determinar el país de origen de los productos...”.

Asimismo, la Convención de Kyoto revisada²⁸, en el Anexo K, Capítulo 1, dispone que por reglas de origen debe entenderse a “las disposiciones específicas desarrolladas a partir de los principios establecidos por la legislación nacional o por convenios internacionales (“criterios de origen”), aplicados por un país a fin de determinar el origen de las mercancías”.

En materia de normas o reglas de origen, corresponde distinguir entre normas o reglas de origen preferenciales y no preferenciales.

Explica Basaldúa que “las llamadas “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”²⁹, mientras que “las denominadas “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 privilegiados...”³⁰.

De igual forma, Edgar Fernando Cosío Jara señala que el origen preferencial se refiere a “...aquellos casos en los que el origen de la mercancía determina un trato preferencial en materia arancelaria fruto de un acuerdo internacional o de una

los Miembros el GATT de 1994; *reconociendo* la conveniencia de dotar de transparencia a las leyes, reglamentos y prácticas relativos a las normas de origen; *deseando* asegurar que las normas de origen se elaboren y apliquen de manera imparcial, transparente, previsible, coherente y que no tenga efectos en el comercio; *reconociendo* la existencia de un mecanismo consultivo y de procedimientos para la solución rápida, eficaz y equitativa de las diferencias que puedan surgir en el marco del presente Acuerdo; *deseando* armonizar y clarificar las normas de origen; *conviene* en lo siguiente: (...).”.

²⁸ Ver nota al pie nro. 17.

²⁹ Basaldúa, Ricardo Xavier, “El origen...”, op. cit., p. 162.

³⁰ Basaldúa, Ricardo Xavier, “El origen...”, op. cit., p. 163.

declaración unilateral...”³¹. Un caso de reglas de origen preferenciales unilaterales resultan ser los Sistemas Generalizados de Preferencias³².

El citado autor continúa explicando que, por el contrario, el origen no preferencial está referido a “...aquellos casos donde dicha condición no otorga beneficios tributarios pero se utiliza para no aplicar a las mercancías los denominados recargos, es decir, derechos antidumping, compensatorios o salvaguardias, al tener en cuenta que algunos bienes, por sus características físicas, calidad, prestigio comercial y/o valor, podrían estar sujetos a medidas de defensa comercial”³³.

En relación con las normas de origen preferenciales, Edurne Navarro Varona sostiene que, si bien el trato preferencial implica esencialmente preferencias arancelarias, “...en algunos casos determina no sólo los aranceles imponibles, sino también la posibilidad de importar sin limitaciones cuantitativas”³⁴. Ello así, por cuanto “...si un acuerdo de libre comercio contempla no solamente problemas arancelarios, sino también prohíbe otro tipo de obstáculos a la libre circulación de los productos entre los Estados signatarios, tales como las restricciones cuantitativas u otras prácticas con efecto equivalente a las restricciones cuantitativas, las reglas de

³¹ Cosío Jara, Edgar Fernando, “El tratamiento de las normas de origen en el derecho aduanero peruano”, en Pardo Carrero, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, p. 215.

³² Enseña Susana Czar De Zalduendo que “los sistemas generalizados de preferencias (S.G.P.)...han sido mecanismos por los cuales los países industrializados concedieron acceso a sus mercados a producciones de los países en desarrollo sobre bases unilaterales – sin pedir reciprocidad- mediante la eliminación de aranceles para ciertos productos y utilizando estrictas normas de origen con el objeto de asegurar una correcta aplicación del sistema. En algunos casos los resultados no fueron muy satisfactorios, porque los efectos de aumento de comercio generados por la eliminación de aranceles, estuvieron atenuados por la imposición de cuotas y restricciones cuantitativas a las exportaciones de los países en desarrollo beneficiarios de estos sistemas” (Czar De Zalduendo, Susana, “Las normas de origen en el comercio internacional y el régimen de origen del Mercosur”, *Revista de Derecho Privado y Comunitario*, Rubinzal-Culzoni, N° 8 Nulidades, 1995, Santa Fe, p. 487, nota al pie nro. 1).

³³ Cosío Jara, Edgar Fernando, “El tratamiento...”, op. cit., p. 215.

³⁴ Navarro Varona, Edurne, *Las reglas...*, op. cit., p. 39.

origen contenidas en el acuerdo deben lógicamente utilizarse para determinar qué productos deben beneficiarse de dicho trato preferencial, en sentido amplio”³⁵.

El Acuerdo sobre Normas de Origen define tanto las normas de origen preferenciales y no preferenciales, si bien excluye explícitamente a las reglas de origen preferenciales de su ámbito de aplicación³⁶. En efecto, el artículo 1, párrafo 1, del Acuerdo, expresa “se entenderá por normas de origen las leyes, reglamentos y decisiones administrativas de aplicación general 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 párrafo 1 del artículo I del GATT de 1994”, es decir que sobrepasen el principio de no discriminación, en su acepción de la cláusula de la Nación más favorecida³⁷.

³⁵ Navarro Varona, Edurne, *Las reglas...*, op. cit., p. 51.

³⁶ Señala Navarro Varona que “tal exclusión parece lógica, dado que las reglas de origen preferenciales suelen conferir un trato especial a ciertos Estados con los cuales existe un vínculo especial (ya sea histórico, geográfico o meramente político), por lo cual las Partes Contratantes se hallan menos dispuestas a aceptar la intervención de otros Estados en la determinación de tales relaciones. En efecto...las reglas de origen preferenciales de un mismo Estado difieren según el grado de “preferencia” que confieren al Estado beneficiario” (Navarro Varona, Edurne, *Las reglas...*, op. cit., p. 151).

³⁷ El principio de no discriminación del GATT comprende dos obligaciones. La primera obligación, denominada “cláusula de la nación más favorecida”, está contemplada en el artículo I, titulado “Trato general de la nación más favorecida”, que expresa en su párrafo 1 que “En materia de derechos de aduana y cargas de cualquier clase de impuestos a las importaciones o a las exportaciones, o en relación con ellas, o que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, en lo que concierne a los métodos de exacción de tales derechos y cargas, así como en todos los reglamentos y formalidades relativos a las importaciones y exportaciones, y en todas las cuestiones a que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III, cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado”. Explica Basaldúa que “se procura asegurar la introducción en condiciones de igualdad entre los productos extranjeros originarios de los diversos territorios de los Miembros, a sus respectivos mercados” y agrega que “el tratamiento igualitario en la importación atañe tanto a los derechos aduaneros como a

los demás tributos que graven la importación de las mercaderías y se refiere al nivel de las alícuotas así como a la forma de calcularlas y aplicarlas. Asimismo, comprende a las regulaciones cambiarias y a los regímenes, formalidades y procedimientos aduaneros” (Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización...*, op. cit., p. 65). La principal excepción a este aspecto del principio de no discriminación, se encuentra contemplada en el artículo XXIV del GATT, referida a los acuerdos de integración económica y relacionada con las normas de origen preferenciales. La citada norma establece que “...cuando, en virtud de un acuerdo que tenga por objeto el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio, varios miembros se otorguen entre sí ventajas comerciales, éstas no estarán sujetas a la cláusula de la nación más favorecida...La inaplicabilidad de la cláusula de la nación más favorecida determina que las ventajas que se otorguen entre sí los asociados en dichos acuerdos de integración económica – también denominados en formas más precisa “acuerdos comerciales preferenciales”- no se extienden a favor de los demás miembros de la OMC. Ello significa que en estos supuestos se admite la discriminación al tiempo de su importación entre las mercaderías originarias de los países participantes en el acuerdo integrativo y las demás mercaderías de los otros Miembros de la OMC...” (Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización...*, op. cit., ps. 148 y 150). Otras excepciones al principio de no discriminación resultan ser: 1. La cláusula de anterioridad, también denominada “cláusula del abuelo” (grandfather clause) referida a los acuerdos preferenciales entre los Miembros preexistentes al Acuerdo, los que podían mantenerse pero no podían ampliarse las ventajas otorgadas; 2. El tráfico fronterizo: ventajas o concesiones tarifarias reducidas para facilitar el tráfico fronterizo; 3. Sistemas Generalizados de Preferencias (SGP) y Cláusula de Habilitación: un trato diferenciado y más favorable otorgado unilateralmente por los países desarrollados a favor de los países en desarrollo y de los menos adelantados, sin exigir reciprocidad y sin conceder dicho trato a las otras partes contratantes. El trato preferencial también puede concederse entre los países en desarrollo. La segunda obligación que surge del principio de no discriminación es la llamada “cláusula del trato nacional”, dispuesta en el artículo III, titulado “Trato nacional en materia de tributación y de reglamentaciones interiores”. Sus párrafos 1, 2, y 4 disponen: “1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades y proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional. 2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares...4. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el territorio de cualquier otra parte contratante no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el

En concordancia con ello, el artículo 1, párrafo 2, dispone que “las normas de origen a que se refiere el párrafo 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....; de los derechos antidumping y los derechos compensatorios...; de las medidas de salvaguardia...; de las prescripciones en materia de marcas de origen...; 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 este Acuerdo, el concepto de reglas de origen preferenciales lo podemos encontrar en el Anexo II titulado “Declaración común acerca de las normas de origen preferenciales”. El referido Anexo, párrafo 2, entiende 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 el trato preferencial previsto en virtud de regímenes de comercio contractuales o autónomos conducentes al otorgamiento de preferencias arancelarias que sobrepasen la aplicación del párrafo 1 del artículo I del GATT de 1994”. Cabe destacar en este punto que, conforme lo expresa Navarro Varona, “dicha declaración común parece haber logrado un compromiso, dado que no pretende armonizar las reglas de origen preferenciales, sino que se limita a hacer extensivas a éstas algunas de las garantías establecidas para las reglas no preferenciales”³⁸.

En relación con ello, Germán Pardo Carrero explica que “las anteriores definiciones disponen, entonces, dos tipos de regímenes diferentes en materia de

transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior. Las disposiciones de este párrafo no impedirán la aplicación de tarifas diferentes en los transportes interiores, basadas exclusivamente en la utilización económica de los medios de transporte y no en el origen del producto.” En relación con ello, Basaldúa explica que “en esta norma, el tratamiento igualitario se impone entre los productos extranjeros y los similares o concurrentes nacionales...El artículo en comentario, en definitiva, condena cualquier medida proteccionista del Estado importador a favor de los productos nacionales...Por consiguiente, el hecho de gravar a las mercaderías extranjeras con los mismos tributos que gravan a las nacionales constituye también una forma de igualación que se halla plenamente justificada” (Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización...*, op. cit., p. 73).

³⁸ Navarro Varona, Edurne, *Las reglas...*, op. cit., p. 152.

normas de origen: el primero, el de las normas de origen no preferencial al que básicamente se refiere la OMC y que se consagran para que se rijan los miembros de dicha Organización y los apliquen en los casos en que no cuenten entre ellos con acuerdos comerciales que puedan otorgar beneficios arancelarios. Por su lado, las normas de origen preferencial serán las propias de los tratados comerciales”³⁹.

Por su parte, el Anexo K de la Convención de Kyoto, consta de tres capítulos relativos a reglas de origen (K1), la prueba documental de origen (K2) y el control de pruebas documentales de origen (K3), resultando aplicable tanto a las reglas de origen preferenciales y no preferenciales.

El Código Aduanero del Mercosur, en el artículo 170, numeral 2, define a las reglas de origen preferenciales como “...las definidas en los acuerdos comerciales suscriptos por el Mercosur, a fin de determinar si la mercadería puede recibir un tratamiento arancelario preferencial”, mientras que en el numeral 3, precisa que las reglas de origen no preferenciales “...son las utilizadas en la aplicación del tratamiento de la nación más favorecida, de derechos antidumping, de derechos compensatorios y de medidas de salvaguardia en el marco del GATT 1994 y de cualquier restricción cuantitativa o cuota arancelaria y de otros instrumentos de política comercial”.

Las reglas de origen previstas en la Decisión CMC nro. 01/09, prorrogadas por Decisión CMC n° 31/15 hasta el 31 de diciembre de 2023, son de tipo preferenciales.

Por último, cabe destacar que las reglas de origen establecidas en el artículo 14 del Código Aduanero de la República Argentina resultan ser no preferenciales.

³⁹ Pardo Carrero, Germán, “El origen de las mercancías y su incidencia tributaria”, en Pardo Carrero, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, p. 43, nota al pie nro. 9.

Capítulo 2

La prueba del origen

2.1. La prueba del origen. Certificado de origen. Función. Control y verificación. Sanciones.

La prueba del origen es el título jurídico que determina la condición originaria de una mercadería y está destinado a surtir sus efectos en el país de importación. Conforme lo expresa Guzmán Manrique, "...no se trata de ninguna prueba en el sentido de una demostración, justificación o argumentación. Es el testimonio plasmado en un documento, en el que se da fe de que el producto que se comercia cumple con las normas de origen estipuladas, y quienes lo respaldan están en capacidad de demostrarlo"⁴⁰. Sortheix explica que "...estos instrumentos pertenecen al campo de la acreditación del origen, o sea un aspecto accesorio del principal..."⁴¹, formando parte de la documentación complementaria aduanera.

La Convención de Kyoto en su Anexo K, capítulo 2, define a la prueba documental de origen como "un certificado de origen, una declaración certificada de origen o una declaración de origen" y establece, que por certificado de origen debe entenderse "un formulario específico que permite identificar las mercancías y en el cual la autoridad u organismo facultado para concederlo certifica expresamente que las mercancías a las que se refiere el certificado son originarias de un determinado país. Este certificado puede incluir, además una declaración del fabricante, del productor, del proveedor, del exportador o de otra persona competente".

Asimismo, el referido capítulo dispone que una declaración de origen consiste en "una declaración apropiada relativa al origen de las mercancías, establecida en la factura comercial u otro documento relativo a ellas, por el fabricante, productor, proveedor, exportador o por otra persona competente, con motivo de su exportación", y que la declaración certificada de origen es "una declaración de origen certificada por una autoridad u organismo facultado para ello".

⁴⁰ Guzmán Manrique, Gustavo Adolfo, "La prueba de origen", en Pardo Carrero, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, página 243.

⁴¹ Sortheix, Juan J. A., "El problema...", op. cit., p. 797.

Por su parte, el artículo 14 del Anexo “Régimen de Origen Mercosur”, de la Decisión CMC n° 01/04, dispone que el certificado de origen es “...el documento que permite la comprobación del origen de las mercaderías...”.

En relación con su función, el certificado o declaración de origen es “...el documento mediante el cual un importador solicita el trato preferencial que corresponde a un producto, según determinado acuerdo comercial. En los casos de origen no preferencial, la prueba de origen será el documento que evita la aplicación de una medida de defensa comercial, que permite acceder a los beneficios de la contratación pública, o, simplemente, que acredita el país de fabricación de un producto para otros efectos, entre ellos, los estadísticos”⁴².

Los certificados o declaraciones de origen, deben contener la información que requiera la legislación aplicable, ya sea que se trate de un acuerdo comercial celebrado entre dos o más Estados o la legislación aduanera nacional de un determinado país.

Usualmente, las formalidades que deben cumplimentar se relacionan con la entidad habilitada por su emisión, el momento de la emisión, el plazo para su presentación, el plazo de validez de los certificados y su contenido, como por ejemplo, la descripción de la mercadería, su posición arancelaria, así como la invocación de la norma de origen o acuerdo comercial aplicable.

Como sostiene Cotter, estos documentos “deben certificar sin lugar a dudas el origen de la mercadería que amparan, de manera tal que no existan dudas sobre el origen y su adecuación al acuerdo...la mercadería debe ser individualizada de tal manera que no existan dudas sobre su adecuación a la mercadería importada y a la mercadería negociada”⁴³.

Los defectos de los certificados de origen puede ser formales o de fondo: “...los primeros serían aquellos que se refieren al documento en sí o a la autoridad que lo ha emitido (por ejemplo, que el certificado esté fuera de plazo, que las mercancías presentadas a despacho de importación no coincidan con las que

⁴² Guzmán Manrique, Gustavo Adolfo, “La prueba...”, op. cit., p. 243.

⁴³ Cotter, Juan Patricio, “El régimen de origen”, *Revista de Estudios Aduaneros*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, N° 14, 1er y 2do semestres de 2000 - 1er semestre de 2001, Buenos Aires, Año XI, p. 76.

aparecen descritas en el documento, que éste haya sido expedido por una autoridad incompetente para hacerlo, etc.), y los segundos los que se refieren a la inobservancia de las reglas de origen en sí, es decir, a si el producto respecto del cual se ha emitido el certificado de origen por la autoridad competente cumple o no con los requisitos para ser considerado originario del país de exportación”⁴⁴.

Tanto la mercadería objeto del tráfico internacional como la prueba de su origen estarán sujetas al control y verificación de la Aduana⁴⁵, que constará si lo declarado coincide con los criterios que determinan el origen de las mercaderías y el cumplimiento de las formalidades requeridas. Con respecto a ello, Beltrán Amado afirma que “la aplicación de los regímenes de origen es un actividad compleja y técnica, que requiere conocimiento e información, tanto de las autoridades encargadas de ejecutarlos, como de los agentes económicos a los cuales van destinadas. Las normas de origen generan importantes impactos en los flujos de las mercancías y de las inversiones...Las Administraciones aduaneras de los países cobran una especial importancia dado que van a necesitar un “tratamiento a fondo” que les permita abordar con responsabilidad, transparencia y eficiencia los controles a las operaciones de importación...”⁴⁶.

⁴⁴ Pelechá Zozaya, Francisco, *El origen...*, op. cit., ps. 133 y 134.

⁴⁵ La Convención de Kyoto en su Anexo General, capítulo 2, define al “control de Aduana” como “las medidas aplicadas por la Aduana a fin de asegurar el cumplimiento de la ley aduanera”. Con respecto a ello, Basaldúa expresa que “...la función esencial, sin cuyo ejercicio las aduanas no son tales, es el control que deben ejercer sobre las mercaderías que se importan o exportan...”, y agrega que “...ese control que los Estados encomiendan a sus aduanas resulta indispensable e irrenunciable. Si bien puede imaginarse Estados en los que alternativamente se renuncie, total o parcialmente, a la aplicación del arancel aduanero o a las prohibiciones económicas para regular su comercio exterior, en cambio, es inconcebible que un Estado deje de controlar lo que entra o sale de su territorio, pues lo que está en juego es el interés público; se trata de cuestiones vitales o de orden público, como la moral y salud públicas, la seguridad nacional, la sanidad animal y vegetal, la defensa nacional, etc. Es decir, están comprometidos un conjunto de valores esenciales que todos los países protegen a través del establecimiento de prohibiciones no económicas a la importación y a la exportación...Por consiguiente, ningún Estado puede prescindir de ejercer, en forma permanente, el control del tráfico internacional que le atañe y dicho control está atribuido desde antaño a las instituciones denominadas aduanas” (Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., ps. 394 y 395).

⁴⁶ Beltrán Amado, Ana Ceila, “Origen desde el punto de vista de su prueba y su tratamiento por la Dirección de Aduanas de Colombia”, en Pardo Carrero, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la*

Existen dos sistemas para las certificaciones, declaraciones y procedimientos de control y verificación de origen: el tradicional y el de la nueva generación.

El tradicional es propio de los acuerdos de integración económica de Latinoamérica y surge en la década de los 60. Este modelo "...tiende a ser más interventor y riguroso para las certificaciones y declaraciones de origen. El control se ejerce desde la exportación, asignando a las autoridades gubernamentales la función de certificar el origen de los productos, o que éstas habiliten a entidades privadas para ejercer dicha función...Se acostumbra disponer de formatos prediseñados para los certificados de origen. Se hace énfasis en las formalidades y simbologías de entidades y funcionarios autorizados –sello y firmas- para expedir certificados, como una manera de neutralizar o vigilar eventuales fraudes documentales"⁴⁷. En este método la entidad certificadora asume responsabilidades por su actuación, "en caso de dudas o controversias, resultado de los controles aduaneros, como es de esperar, la carga de la prueba está en el proceso de declaración- certificación y sus actores. Es decir, en la exportación, generalmente en cabeza de la entidad que certificó, lo cual explica de alguna manera la necesidad de que las entidades certificadoras sean rigurosas en su labor."⁴⁸.

Por su parte, el modelo de la nueva generación fue impulsado por Estados Unidos en la década del 90. Este modelo, a diferencia del anterior, se basa en el principio de confianza, siendo permitido "...certificar el origen al productor y a los operadores comerciales, incluso en algunos casos se permite al importador certificar el origen. El control y la verificación se hacen por lo general con posterioridad al despacho de las mercancías. En algunos acuerdos no hay formato para certificar y sólo se exige la información básica necesaria para una eventual investigación posterior. En este modelo de nueva generación la carga de la prueba

mercancía en materia tributaria, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, ps. 313 y 314.

⁴⁷ Guzmán Manrique, Gustavo Adolfo, "La prueba...", op. cit., ps. 245 y 246.

⁴⁸ Guzmán Manrique, Gustavo Adolfo, "La prueba...", op. cit., p. 246.

de origen está en los particulares y la carga del control e investigación posterior, en las autoridades del país importador, generalmente las aduanas”⁴⁹.

Con respecto a las sanciones, los acuerdos comerciales generalmente determinan que éstas resultan aplicables cuando, finalizado el control, la verificación y la correspondiente investigación, se concluye que la mercadería no cumple con el origen o ha sido adulterado o falsificado el certificado. En ese caso, se pierden las ventajas comerciales y se aplican las sanciones previstas a esos efectos, que se pueden extender a importadores, exportadores y productores.

Guzmán Manrique reflexiona sosteniendo que “...es necesario capacitar debidamente a los funcionarios de aduanas, quienes deben superar la tarea mecánica de constatación de firmas y sellos en el documento, para investigar el origen de los productos y, por consiguiente, deben conocer a fondo de las reglas de origen. En plena sociedad del conocimiento, redes e informática, no tienen justificación los documentos físicos. La validez de certificaciones y declaraciones electrónicas debe extenderse con mayor rapidez en aquellos países que aún no las reconocen”⁵⁰.

2.2. El Anexo K, capítulo 2, de la Convención Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convención de Kyoto revisión de 1999).

Como ya fue expuesto en el capítulo anterior, la Convención Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros -conocida como Convención de Kyoto-, de la Organización Mundial de Aduanas, contiene en su Anexo K, tres capítulos relativos al origen de las mercaderías, refiriéndose su capítulo 2 a la prueba documental del origen y su capítulo 3 al control de dichas pruebas.

La Convención contiene previsiones o prácticas recomendadas a ser consideradas en los textos de los acuerdos comerciales, habiendo inspirado la normativa en materia de origen de muchos países del mundo.

⁴⁹ Guzmán Manrique, Gustavo Adolfo, “La prueba...”, op. cit., p. 246.

⁵⁰ Guzmán Manrique, Gustavo Adolfo, “La prueba...”, op. cit., p. 271.

La República Argentina aprobó la Convención a través de la ley 27.138, sancionada el 29 de abril de 2015 y promulgada el 15 de mayo de ese mismo año. No obstante ello, la misma no rige en nuestro país, por no encontrarse aprobada por los Estados integrantes del Mercosur, conforme lo exige el Protocolo de Ouro Preto.

El capítulo 2 del referido Anexo K recomienda, en su artículo 2, "...solicitar una prueba documental de origen solamente cuando sea necesaria a efectos de la aplicación de derechos aduaneros preferenciales, de medidas económicas o comerciales adoptadas unilateralmente o conforme a convenios bilaterales o multilaterales o de toda medida sanitaria o de orden público". Seguidamente, enumera los supuestos en los que no debería requerirse prueba documental de origen (artículo 3), y luego aconseja que, cuando las reglas relativas al requerimiento de prueba documental de origen haya sido establecida unilateralmente, éstas debieran ser revisadas por lo menos cada tres años, a fin de verificar que aún se adapten a la evolución de las condiciones económicas y comerciales bajo las cuales se impusieron (artículo 4).

Asimismo, sugiere "...solicitar una prueba documental emitida por las autoridades competentes del país de origen solamente en los casos en que haya razones para que la Aduana del país de importación sospeche la existencia de fraude" (artículo 5).

Posteriormente, se refiere al formulario y a los idiomas a utilizar.

En relación con las autoridades u organismos habilitados para emitir certificados de origen, las partes adheridas al convenio deben indicar cuáles son las autoridades u organismos habilitados para la emisión de certificados de origen (artículo 9). Con respecto al plazo de conservación de la prueba de origen por parte de las autoridades u organismo habilitados, debiera ser por un período mínimo de dos años (artículo 11).

El capítulo 2, también determina que se deben prever sanciones "...contra cualquier persona que otorgue o que haga otorgar un documento conteniendo información falsa con vistas a obtener una prueba documental de origen" (artículo 13).

En lo que respecta al control de la prueba documental de origen, el capítulo 3 de la Convención de Kyoto, establece el principio de reciprocidad entre Partes Contratantes a fin de efectuar los controles (artículo 2).

Una Parte Contratante puede solicitar a otra Parte Contratante que proceda al control de la prueba documental de origen: cuando haya motivos razonables para dudar de la autenticidad del documento; cuando haya dudas razonables acerca de la exactitud de la información en él suministradas; y en forma aleatoria –las que serán identificadas como tales y se limitarán al mínimo necesario a fin de asegurar un control adecuado (artículo 3 y 4).

Asimismo, las solicitudes de control deben “ a) especificar las razones en que se basan las administraciones aduaneras para dudar de la autenticidad del documento presentado o de la exactitud de las informaciones suministradas en él, a menos que el control se solicite en forma aleatoria; b) precisar, cuando sea necesario, las reglas de origen aplicables a las mercancías en el país de importación, así como cualquier otra información adicional solicitada por ese país; c) ser acompañadas de la prueba documental del origen a controlar, o de una fotocopia de ella y cuando sea necesario de cualquier otro documento, tales como facturas, correspondencia, etc., que pudiera facilitar este control” (artículo 5).

La respuesta a la solicitud de control debe ser efectuada después de que ésta hubiere realizado los controles necesarios o de haber confiado las investigaciones necesarias ya sea a otras autoridades administrativas o a otras entidades facultadas a tales efectos (artículo 6) y dará respuesta a las preguntas formuladas, proporcionando toda la información que considere pertinente (artículo 7). El plazo para la contestación no excederá de 6 meses, debiendo informar a la administración aduanera solicitante en caso de no poder cumplir con dicho plazo (artículo 8). La solicitud de control debe ser realizada dentro del año contado a partir de la fecha en que se presentó el documento en la oficina aduanera de la Parte Contratante solicitante (artículo 9). La información brindada es confidencial y para uso exclusivo de la Aduana (artículo 11).

Por otro lado, la Convención determina que la existencia de una solicitud de control no impedirá el retiro de las mercancías siempre y cuando ellas no sean

objeto de prohibiciones o de restricciones a la importación y que no se hubiera sospechado fraude (artículo 10).

Los documentos necesarios para el control de la prueba documental de origen emitidos por las autoridades competentes o por entidades facultadas, serán conservados por las mismas durante un período adecuado de dos años por lo menos, a partir de la fecha en que se emitió la prueba documental mencionada (artículo 12).

Por último, y conforme lo dispone el artículo 13, las Partes Contratantes deberán indicar cuáles serán las autoridades competentes para recibir las solicitudes de control y comunicar su domicilio al Secretario General del Consejo quien transmitirá la información a las otras Partes Contratantes.

2.3. Jurisprudencia nacional en materia de origen de las mercaderías.

A nivel nacional, la función jurisdiccional de los tribunales de justicia en materia de origen de las mercaderías se concentra en el análisis y determinación de la validez del certificado de origen, a través de la constatación del efectivo cumplimiento de los requisitos exigidos en el acuerdo de integración que resulte aplicable, a fin de tener por acreditado el origen y de esta manera acceder a la preferencia arancelaria pactada entre los Estados.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dictado dos fallos de gran relevancia para la materia, siendo frecuentemente citados por los Tribunales inferiores así como por el Tribunal Fiscal de la Nación⁵¹. Ellos son “Mercedes Benz

⁵¹ Sobre los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de origen de las mercaderías, puede verse: “Mercedes Benz Argentina S.A.C.I.F.I.M. -T.F.N. N° 8010-A c/ A.N.A.”, 21/12/1999, Fallos 322:3193; “Autolatina Argentina S.A. (TF 8371-A) c/ Dirección General de Aduanas”, 12/2/2002, Fallos 325:113; “Autolatina Argentina S.A. (TF 7879-A) c/ D.G.A.”, 10/4/2003, Fallos 326:1094; “Aluar Aluminio Argentino S.A.I.C. (TF10.399-A) c/ D.G.A.”, 12/8/2003; “Coventry Internacional S.A. (TF10.138-A) c/ D.G.A.”, 12/8/2003; “Cibasa S.A. (TF 9948-A) c/ D.G.A.”, 8/9/2003, Fallos 326:3264; “Marfer S.A.C.I.F. e I. c/ A.N.A. s/ Administración Nacional de Aduanas”, 8/9/2003, Fallos 326:3308; “Autolatina Arg. S.A. (TF 8495-A) c/ D.G.A.”, 14/11/2006, Fallos 329:5068; “Oblak Hnos. (TF 11.681-A) c/ DGA”, 5/5/2009, Fallos 332:943; “Bridgestone Firestone Argentina SA (TF 16.674-A) c/ Dirección General de Aduanas”, 27/4/2010; “DGA (autos Daimlerchrysler Argentina S.A. - T.F. 16.489-A), 23/6/2011, Fallos 334:768.

Argentina S.A.C.I.F.I.M –T.F.N. N° 8010-A c/ A.N.A.” de fecha 21 de diciembre de 1999, y “Autolatina Argentina S.A. (TF 7879-A) c/ D.G.A.” del 10 de abril de 2003.

Ambos analizan la validez de certificados de origen para operaciones de importación realizadas en el marco del Acuerdo de Complementación Económica n° 14⁵², encontrándose cuestionado, en el primer caso, el momento de su emisión y, en el segundo, ello junto con el plazo de validez de los mismos.

La diferencia entre los fallos resulta ser que, por la fecha de las respectivas destinaciones de importación, en autos Mercedes Benz Argentina S.A. resultaba aplicable el artículo decimosexto del Anexo V del citado Acuerdo⁵³, que “...impide que ante defectos formales del certificado de origen, la aduana adopte una resolución que implique excluir definitivamente a la importación del régimen preferencial previsto para las operaciones realizadas en el marco del acuerdo de complementación económica, sin recabar previamente de las autoridades gubernamentales del país exportador las informaciones adicionales que

⁵² El Acuerdo de Complementación Económica n° 14 (ACE 14), fue suscripto entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil, en el marco de las previsiones contenidas en el Tratado de Montevideo del 12 de agosto de 1980, por el que se creó la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI). Conforme lo dispone su artículo 1°, el mismo tiene por objeto: “a) facilitar la creación de las condiciones necesarias para el establecimiento del Mercado Común entre ambos países signatarios. b) promover la complementación económica, en especial la industrial y tecnológica, con el fin de optimizar la utilización y movilidad de los factores de producción y de alcanzar escalas operativas eficientes; y c) estimular las inversiones encaminadas a un intensivo aprovechamiento de los mercados y de la capacidad competitiva de ambos países en las corrientes de intercambio regional y mundial”. A tal fin, ambos países acuerdan eliminar los gravámenes y demás restricciones aplicadas en su comercio recíproco (artículo 3°).

⁵³ Acuerdo de Complementación Económica n° 14, Anexo V, artículo decimosexto: “Siempre que un país signatario considere que los certificados emitidos por una repartición oficial o entidad gremial habilitada del otro país signatario no se ajustan a las disposiciones contenidas en el presente régimen, lo comunicará al otro país signatario para que éste adopte las medidas que estime necesarias para dar solución a los problemas planteados.

En ningún caso el país importador detendrá el trámite de importación de los productos amparados en los certificados a que se refiere el párrafo anterior, pero podrá, además de solicitar las informaciones adicionales que correspondan a las autoridades gubernamentales del país signatario exportador, adoptar las medidas que considere necesarias para garantizar el interés fiscal”.

correspondan a fin de poder dar solución al problema planteado”⁵⁴; mientras que, en el caso de Autolatina Argentina S.A. correspondía la aplicación del Protocolo Adicional n° 17, cuyo artículo decimosegundo “...establece un procedimiento similar al previsto por el art. 16 del Anexo V, pero, a diferencia de éste -que imponía su aplicación "siempre" que un país signatario considerara que los certificados emitidos por autoridades del otro no se ajustasen a las disposiciones del régimen de origen-, prescribe que la administración del país importador deberá acudir a ese procedimiento cuando `tuviera dudas en cuanto a la autenticidad o veracidad de la certificación, o en cuanto al cumplimiento de los requisitos de origen...”, concluyendo el Máximo Tribunal que “la indicada circunstancia permite afirmar que han quedado limitados los supuestos en los que la Aduana debe proceder de ese modo, de manera que si la inhabilidad del certificado de origen resulta manifiesta...el importador no puede exigir que se cumpla con ese procedimiento, dada la completa ausencia de duda al respecto”⁵⁵.

Asimismo, existe abundante jurisprudencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación relativa a la validez del certificado de origen frente a la existencia de defectos formales que ponen en tela de juicio su aplicación.

En lo que respecta a la fecha de emisión y el plazo de validez del certificado de origen, el Tribunal Fiscal ha expresado en reiteradas oportunidades que éstos constituyen requisitos cuyo incumplimiento trae aparejado la invalidez del certificado de origen, siguiendo así la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en el ya citado fallo Autolatina⁵⁶.

⁵⁴ CSJN, “Mercedes Benz Argentina S.A.C.I.F.I.M. -T.F.N. N° 8010-A c/ A.N.A.”, 21/12/1999, Fallos 322:3193, considerando 10.

⁵⁵ CSJN, “Autolatina Argentina S.A. (TF 7879-A) c/ D.G.A.”, 10/4/2003, Fallos 326:1094, Considerando 9°. Acuerdo de Complementación Económica n° 14, Protocolo Adicional n° 17, artículo decimosegundo: “Cuando la administración de un país importador tuviera dudas en cuanto a la autenticidad o veracidad de la certificación, o en cuanto al cumplimiento de los requisitos de origen, sin perjuicio de la adopción de las medidas que considere oportunas para resguardar el interés fiscal, la misma podrá, a través de la repartición oficial responsable de la emisión de los certificados de origen, solicitar en el país exportador informaciones adicionales, con la finalidad de aclarar el caso”.

⁵⁶ Sobre las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación relativas a la fecha de emisión del certificado de origen, puede verse: TFN, Sala F, 30/11/12, “F.A.C.C.A. S.R.L.”; Sala F, 7/2/13, “Cartocor S.A.”; Sala F, 30/9/13, “Renault Argentina S.A.”; Sala F, 3/10/13, “Nestle Argentina S.A.”;

Por otro lado, ante un error en la consignación de la posición arancelaria de la mercadería o en caso de que la Aduana cuestione la posición arancelaria declarada, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en favor de la validez del certificado de origen si la descripción, la cantidad y los valores declarados en el despacho de importación resultan completos y concordantes con los consignados tanto en el certificado de origen como en la factura comercial, porque ello permite establecer unívocamente la identidad de la mercadería⁵⁷.

En el mismo sentido se ha expresado la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, señalando que la errónea ubicación arancelaria de la mercadería no es determinante para la procedencia de las preferencias arancelarias, ya que éstas se conceden a las mercaderías negociadas y no a las posiciones arancelarias, aunque dichas posiciones brinden una ubicación de las mercaderías en la nomenclatura⁵⁸.

Los diferentes acuerdos de integración prevén también como requisito que los certificados de origen estén debidamente intervenidos con sello de la repartición oficial o entidad gremial autorizada y firma ológrafa del funcionario habilitado.

Sala F, 13/12/13, "Denimed Electrónica S. de H."; Sala F, 13/12/13, "Fibraltex S.A."; Sala F, 6/6/14, "Telefónica de Argentina S.A."; Sala E, 16/2/12, "Tigre Argentina S.A."; Sala E, 19/3/15, "Alpargatas Calzados S.A."; Sala G, 17/12/14, "Industrias John Deere Argentina"; Sala G, 21/12/15, "Dommarco Hnos. S.A.".

En cuanto al plazo de validez del certificado de origen, puede verse: TFN, Sala F, 7/2/13, "Cartocor S.A."; Sala F, 12/12/13, "Ford Argentina SCA"; Sala F, 30/8/14, "Magnet Marelli Sistemas de Escape S.A.".

⁵⁷ En relación con ello, puede verse: TFN, Sala F, 30/11/12, "F.A.C.C.A. S.R.L."; Sala F, 28/12/12, "Cosmopol S.A."; Sala F, 26/8/13, "Kablin S.A."; Sala F, 6/9/13, "Rolmen S.A."; Sala F, 30/9/13, "Mach Electronics S.A."; Sala F, 13/12/13, "Armetal Industria Argentina de Metales S.A."; Sala F, 13/12/13, "Inalco S.A.C.I."; Sala F, 14/2/14, "Inmobal Nutrer S.A."; Sala F, 30/5/15, "Coto CICSA"; Sala F, 21/12/15, "Volkswagen Argentina S.A."; Sala E, 12/3/12, "Bayer S.A."; Sala E, 24/9/13, "Gani S.A."; Sala E, 19/8/15, "Mach Electronics S.A."; Sala E, 16/9/16, "Mach Electronics S.A."; Sala E, 19/3/17, "Simondi Alfredo Sebastián"; Sala G, 2/12/14, "Falabella S.A."; Sala G, 2/12/15, "Klabin Argentina S.A."; Sala G, 17/5/16, "G.L.D. Distribuidora S.A."; Sala G, 8/2/17, "Bridgestone Argentina S.A.".

⁵⁸ CNACAF, Sala IV, 29/8/00, "YPF S.A. (TF 11.119-A)"; Sala V, 14/2/00, "Autolatina Arg. SA (TF 8767-A)"; Sala I, 13/3/01, "Autolatina Arg. SA (TF 8479-A)".

En cuanto a la necesidad de que el instrumento cuente con firma ológrafa, el Tribunal Fiscal ha dicho que este requisito que no puede ser reemplazado por una firma preimpresa, tornando inválido el certificado de origen⁵⁹.

Distinta es la suerte de la exigencia del sello de la repartición oficial o entidad gremial, al constituir para el Tribunal Fiscal una cuestión meramente formal que no compromete la validez intrínseca del instrumento en sí mismo pudiendo ser subsanado⁶⁰.

Por último, a los efectos de la validez del certificado, para el Tribunal Fiscal también resulta necesario que éstos sean emitidos exclusivamente en el modelo de formulario que adopta cada acuerdo en particular⁶¹.

⁵⁹ Sobre la necesidad de que el certificado de origen cuente con firma ológrafa, puede verse: TFN, Sala F, 2/3/12, “Unilever Bestfoods de Argentina S.A.”; Sala F, 30/9/13, “Cartocor S.A.”; Sala F, 2/10/13, “Establecimiento Metalúrgico Ochoteco S.A.I.C.”; Sala F, 13/12/13, “Fibraltex S.A.”; Sala F, 19/6/15, “Dupont Argentina S.A.”; Sala G, 14/11/14, “Bridgestone Firestone Argentina S.A.I.C.”; Sala G, 13/5/15, “Atanor S.A.”; Sala G, 28/9/16, “Alusud Argentina S.R.L.”.

⁶⁰ Sobre el sello de la repartición oficial o entidad gremial autorizada, puede verse: TFN, Sala F, 18/12/14, “Industrias John Deere Argentina S.A.”; Sala F, 17/6/15, “C.C.B.A. S.A.”; Sala E, 30/8/12, “Nobleza Piccardo S.A.I.C.y F.”; Sala G, 10/2/16, “C.C.B.A. S.A.”; Sala G, 31/3/16, “Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F.”.

⁶¹ Sobre el formulario del certificado de origen, puede verse: TFN, Sala F, 29/5/14, “General Motors de Argentina S.R.L.”.

Capítulo 3

Exención y no sujeción

3.1. La exención tributaria. Notas características. La configuración del hecho imponible, el nacimiento de la obligación tributaria y la exención.

Si bien en la doctrina nacional e internacional encontramos distintas definiciones del instituto tributario de la exención, en todas ellas se observan una serie de notas comunes.

El jurista español Fernando Sainz de Bujanda desarrolla en su libro “Hacienda y Derecho”⁶² lo que él denomina “la teoría jurídica de la exención tributaria”⁶³. El referido autor concibe la exención como “...una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria – al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas- y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fáctico”⁶⁴, ampliando posteriormente que “...la exención se refiere a hechos o a personas que, dada la ordenación general

⁶² Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, t. III, 1963.

⁶³ Se trata en realidad de una ponencia para un coloquio, que el autor incorpora en su libro “Hacienda y Derecho” previamente citado. Sainz de Bujanda critica que, si bien la exención es considerada tanto al examinar el aspecto material y personal del hecho imponible, como los elementos de cuantificación de la relación jurídica tributaria, ésta “...se estudia siempre – seamos prudentes: casi siempre- de un modo lateral. Esta situación –que deriva, sin duda, de la peculiarísima configuración de este instituto- hace que difícilmente tengamos de la exención una visión íntegra, completa, y menos, claro está, que sea objeto de una construcción sistemática, apoyada en algunas ideas organizadoras, como ocurre, por ejemplo, con la que poseemos de la obligación tributaria”. Es por ello que el referido autor desarrolla “la teoría jurídica de la exención tributaria”, ya que “cuantos problemas ofrece el tributo, en su lado positivo –esto es, en cuanto genera obligaciones de pago-, surgen paralelamente, bajo uno u otro perfil, en su cara negativa –es decir, en cuanto da origen a la exención de pago-”, por lo que considera que “...si existe una teoría jurídica del tributo, también debe existir una teoría jurídica de la exención tributaria. Se trata, en rigor, de la misma teoría vista del envés” (Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., ps. 393 y 394).

⁶⁴ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., p. 427.

y normal del tributo, están sujetos al mismo. Para relevarles, total o parcialmente, de la carga que el tributo lleva consigo, es necesario declararlo así expresamente; esto es, eximirlos. Las normas de exención no son, pues, orientadoras o didácticas, sino que constituyen preceptos dotados de una eficacia singular: enervar, respecto a determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo”⁶⁵.

Por su parte, Cortés Domínguez primeramente expresa que la exención consiste “...en que una norma impide la vigencia de otra, reduciendo parcialmente su campo de aplicación”⁶⁶, y luego enuncia que “...hay exención tributaria cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención”⁶⁷.

Rodolfo R. Spisso señala que en la exención, “...el hecho o acto se encuentra sujeto a imposición, de acuerdo con la estructura del hecho imponible establecido por el legislador, y existe dispensa de abonarlo”⁶⁸.

Del mismo modo, Basaldúa considera que nos encontramos frente a una exención “en el caso de que la ley disponga que a pesar de realizarse el hecho gravado no debe pagarse el tributo, es decir, que no nace la obligación de contribuir...”⁶⁹.

Como señalamos precedentemente, de los diferentes conceptos expuestos se pueden extraer las notas que caracterizan a la exención tributaria. Las mismas se encuentran íntimamente vinculadas, derivan unas de otras, y permiten distinguir a este instituto de otras figuras. Siguiendo al autor español Cortés Domínguez, ellas son:

⁶⁵ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., ps. 430 y 431.

⁶⁶ Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985, p. 325.

⁶⁷ Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento...*, op. cit., p. 326.

⁶⁸ Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, 5ª ed., AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2011, p. 121.

⁶⁹ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 274.

1º) La exención constituye una excepción: "...se trata siempre de una excepción a la regla general contenida en las normas de sujeción"⁷⁰. La exención actúa excluyendo a determinados hechos o personas del ámbito de imposición, por lo que, sin su existencia, éstos quedarían comprendidos en la generalidad de los casos.

2º) La necesidad de una norma de exención que neutralice la norma de imposición: se requiere la existencia de dos normas, la norma que impone y la norma que exime, ya que "...no pueden establecerse exenciones tributarias más que por el juego lógico de dos normas, una que sujete a tributación a determinados supuestos y personas, y otra que exima de la misma a algunos de éstos"⁷¹.

3º) La configuración del hecho imponible: el supuesto exento realiza el presupuesto de hecho previsto en la norma de imposición, motivo por el cual, de no existir la norma de exención, los hechos o personas entrarían en la órbita del gravamen.

4º) La exención impide el nacimiento de la obligación tributaria: vinculado con el punto anterior, la exención tiene por efecto que respecto de determinados hechos o sujetos no nazca, total o parcialmente, la obligación de pago del tributo.

A los fines del desarrollo del presente trabajo de investigación, resulta de importancia hacer referencia a las últimas dos características apuntadas, es decir, a la configuración del hecho imponible y la falta de nacimiento de la obligación tributaria ante la existencia de una exención.

Villegas explica con claridad la vinculación existente entre ellos diciendo que "en la hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible) están descritos hechos o situaciones que realizados o producidos fácticamente por una persona en determinado lugar y tiempo, tornan normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de pagar un tributo. Pero...el derecho tributario material no sólo estudia hechos imponibles, sino que también comprende otros hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo...Estos hechos o situaciones...tienen la virtud de (a modo de metáfora tijera) poder "cortar"

⁷⁰ Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento...*, op. cit., p. 326.

⁷¹ Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento...*, ibídem.

el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia. En efecto, cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originariamente previó⁷².

Por su parte, Sainz de Bujanda realiza una distinción según la exención sea objetiva o subjetiva⁷³.

El autor español se pregunta primeramente si la realización del hecho hipotético previsto en la norma, constituye un presupuesto lógico de toda clase de exenciones y, seguidamente, se cuestiona si nunca nace la obligación de pago⁷⁴.

En relación con la primera pregunta, referida a la realización del hecho imponible en el supuesto exento, el citado autor sostiene que la contestación es afirmativa cuando se trata de exenciones subjetivas. El mismo expresa que “en ellas, efectivamente, se produce el presupuesto de hecho que generalmente –es decir, para los sujetos pasivos indiscriminados- provoca el nacimiento de la obligación tributaria; pero ésta no surge para el sujeto exento (lo que no impide, por tanto, que pueda surgir, en régimen de solidaridad legal, para otros sujetos participantes en el hecho, pero no exentos)”⁷⁵.

Distinta es su opinión en el caso de las exenciones objetivas, respecto de las cuales expresa que la cuestión es un poco menos clara, advirtiendo que “...en ellas el supuesto exento puede ya formar parte de la operación lógica que conduce a la formulación normativa del hecho imponible. Si esto es así, la obligación no dejaría

⁷² Villegas, Héctor B., *Curso...*, op. cit., ps. 281 y 282.

⁷³ “Las exenciones subjetivas son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal tributario. Así, las entidades gremiales, científicas, religiosas, culturales, las cuales se consideran de bien público y no persiguen fines lucrativos, se hallan generalmente exentas...Las exenciones objetivas son aquellas en que la circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la “persona” del destinatario legal del tributo” (Villegas, Héctor B., *Curso...*, op. cit., ps. 282 y 283) Sobre la clasificación de las exenciones en subjetivas y objetivas puede verse: Villegas, Héctor B., *Curso...*, op. cit., ps. 282 y 283; Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento...*, op. cit., ps. 327 y 328; Marchevsky, Rubén A., *Impuesto al Valor Agregado*, Errepar, Buenos Aires, 2006, ps. 341 y 342.

⁷⁴ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., p. 426.

⁷⁵ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, ibídem.

de nacer por una exclusión especial de la ley, a pesar de haberse producido el hecho imponible, sino porque éste resulte configurado por la norma de tal modo que, en algunas de sus modalidades o especificaciones, no genere la obligación de contribuir⁷⁶ y, posteriormente, amplía con respecto a las exenciones objetivas que “es cierto que la obligación tributaria no surge a pesar de haberse producido un hecho que, dados sus elementos constitutivos, quedaría normalmente comprendido dentro de la definición legal del hecho imponible. Ahora bien, para que la exclusión se produzca es necesario que la norma proceda a formular una nueva definición: la del supuesto exento...sin ella no podrían producirse los efectos desgravatorios que la exención provoca. Esta no se produce, por tanto, porque la norma jurídica decreta que la obligación no surge, a pesar de haberse producido el hecho imponible, sino por haberse producido el hecho exento. El “hecho imponible exento” necesita, por lo tanto, ser valorado y definido por la ley. Se trata de un supuesto fáctico especial que la norma necesita acotar dentro del hecho imponible general”⁷⁷.

Asimismo, explica en relación con las exenciones subjetivas que, a diferencia de las exenciones objetivas, su fundamento “...no deriva de la especial naturaleza del presupuesto de hecho, sino de la condición del sujeto exento...El presupuesto de hecho, en la exención subjetiva, no necesita ser modificado por la ley para que la desgravación se produzca. La exención no se apoya en un hecho imponible exento...Por el contrario, la exención nace, para el sujeto beneficiado, cuando se produce el hecho imponible que, respecto a la generalidad de las personas, da origen a la obligación de contribuir, cuando tales personas se encuentran con ese hecho en la relación prevista por la ley para que la expresada obligación surja. La exención subjetiva excluye, pues, el nacimiento de la obligación tributaria a cargo del sujeto exento, lo que no impide, por tanto, que aquélla pueda surgir a cargo de otras personas distintas”⁷⁸.

Con respecto al segundo interrogante, relativo a la falta de nacimiento de la obligación de pago, el autor sostiene que debe ser resuelto negativamente y expone dos ejemplos en los cuales, pese a estar en presencia de una exención, nace la

⁷⁶ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., ps. 426 y 427.

⁷⁷ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., p. 449.

⁷⁸ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., ps. 450 y 451.

obligación de pago: “1° El supuesto de las exenciones parciales, en las que el hecho imponible se produce y genera una deuda tributaria, aunque,...sea dicha deuda de cuantía inferior a la que normalmente hubiera correspondido; y 2° El supuesto de las exenciones que despliegan su eficacia excluyente de la carga tributaria mediante el sistema de reembolso de cuotas impositivas previamente satisfechas”⁷⁹.

El autor Cortés Domínguez explica en relación con el primer interrogante planteado por Sainz de Bujanda que “...siempre que se den en el mundo real los fenómenos descritos en la hipótesis de la norma, se origina la consecuencia, el efecto de haber realizado el presupuesto: entra en juego el mandato. Puede ocurrir que una norma determine que ciertos supuestos previstos en el presupuesto de hecho de otra norma dejen de serlo. Es decir, que, aunque realicen la hipótesis, la norma no es aplicable. Se produce un recorte, una disminución de supuestos contemplados en la hipótesis por la introducción en el Ordenamiento jurídico de una norma de exención. No es, pues,...que respecto de ciertos supuestos no opera el mandato de la norma, sino que el mandato (efecto de la realización de la hipótesis) no opera porque no se ha producido la hipótesis. Cuando la exención surge de este modo, mediante un recorte de la hipótesis, la exención recibe el nombre de objetiva. De ella hay que distinguir la exención subjetiva, que supone la intervención de la norma de exención, de tal manera que no afecte a la hipótesis, sino al mandato. En los casos de exención subjetiva, por tanto, el mandato no opera a pesar de haberse realizado la hipótesis”⁸⁰.

Basaldúa es crítico de la distinción que efectúan los juristas Sainz de Bujanda y Cortés Domínguez, sosteniendo que “las exenciones no actúan sobre el hecho gravado, ni lo afectan en sí mismo. Por ende, no importan “recortes” del hecho gravado, ni lo modifican o reducen. Las exenciones actúan sobre el mandato de pagar el tributo o sobre la génesis de la obligación tributaria. Las exenciones impiden el nacimiento de la obligación tributaria. Actúan interfiriendo, neutralizando o inhibiendo las consecuencias de la realización del hecho gravado...no parece atinado hablar de “recorte del hecho gravado”, o sea, del supuesto de hecho, pues éste sigue obrando en el campo de lo general. La existencia de la exención no

⁷⁹ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., p. 427.

⁸⁰ Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento...*, op. cit., ps. 325 y 326.

conmueve a la existencia del hecho gravado (ya que pertenecen a planos separados), sino que interfiere en sus efectos en relación con determinados actos, actividades o personas. No consideramos que la exención tenga una naturaleza distinta según se trate de exenciones subjetivas u objetivas⁸¹.

De este modo reprocha que la postura de los referidos autores no permite arribar a un concepto genérico del instituto de la exención tributaria, sino que "...estamos, en realidad, frente a dos institutos, y uno de ellos, el relativo a la concepción de la exención objetiva, más que de una exención propiamente, parece tratarse de una modificación del hecho imponible, que viene así a producir una desgravación, que altera la hipótesis legal, sustituyendo una hipótesis por otra. Ello no permite, entonces, lograr un concepto único de exención tributaria, con lo cual la teoría de la exención tributaria se queda en un mero intento frustrado⁸².

Finalmente, Basaldúa concluye, dejando claramente sentado que la "...norma de exención, no tiene por finalidad ni por efecto modificar o suprimir el supuesto de hecho o la hipótesis, sino que, en ambos casos, opera neutralizando, anulando, interfiriendo o enervando el mandato, es decir, impide el nacimiento de la obligación tributaria. Si la segunda norma dispusiera verdaderamente un recorte o una modificación de la hipótesis o del supuesto de hecho, estaríamos en presencia de una norma desgravatoria, una norma que tiene por finalidad modificar la norma de sujeción ubicada a nivel general⁸³.

3.2. La no sujeción tributaria. Su relación con el hecho imponible. La no sujeción implícita y expresa.

A diferencia de lo que acontece con el instituto de la exención, existe uniformidad de criterio en cuanto al concepto de no sujeción y a los elementos que la componen.

Como su nombre lo indica, la no sujeción se contrapone a la sujeción tributaria. En efecto, los autores, al momento de dar una definición de esta figura, se refieren al hecho imponible y a la sujeción al tributo.

⁸¹ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 283.

⁸² Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 286.

⁸³ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 286 y 287.

Así, Eusebio González García y Ernesto Lejeune expresan que “dando por supuesto que la sujeción al tributo sólo puede entenderse para el caso de que una persona determinada se encuentre en la hipótesis prevista en abstracto por el hecho imponible, es decir, realice en concreto el hecho imponible, no resulta difícil llegar a la conclusión de que la no sujeción es justamente la situación opuesta a la descrita, esto es, se produce un supuesto de no sujeción cuando la persona o hechos de referencia no aparecen contemplados por el hecho imponible en cuestión. Dicho más claramente todavía: así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de lo sujeto, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de lo no sujeto”⁸⁴.

En relación con ello, Basaldúa explica que “cuando la ley crea tributos, debe determinar la materia “sujeta” al pago del tributo, es decir, debe describir y precisar los hechos cuya realización dará lugar al nacimiento de la obligación de pagar el tributo (hechos gravados)...Por el contrario, para describir a la situación de no hallarse gravado por tributo alguno, hablamos de ‘no sujeción tributaria’. En esta situación, nadie debe pagar tributo, por la sencilla razón de que, al no haberse establecido por ley un hecho gravado, tampoco existe una causa que haga nacer una obligación tributaria”⁸⁵.

Para Sainz de Bujanda, “es claro que, por eliminación, quedarán insertos en el ámbito de no sujeción los hechos que no aparezcan configurados en el ordenamiento como imponibles; es decir, como susceptibles de generar obligaciones de pago. Asimismo, en la esfera subjetiva, el concepto de no sujeción corresponderá a las personas que no se encuentren con los hechos imponibles en la relación prevista por la ley para que les corresponda la posición de sujetos pasivos del gravamen”⁸⁶.

Por su parte, Cortés Domínguez define esta figura diciendo que “la no sujeción consiste en que la norma tributaria no es aplicable porque la actividad del

⁸⁴ González García, Eusebio- Lejeune, Ernesto, *Derecho tributario*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, t. I, ps. 207 a 210 (citado en Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 272, nota nro. 304).

⁸⁵ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., ps. 271 y 272.

⁸⁶ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., ps. 428 y 429.

presunto sujeto pasivo no realiza la hipótesis de dicha norma, o porque el sujeto que actúa no puede sufrir las consecuencias jurídicas derivadas del mandato de la norma tributaria por no encontrarse con la hipótesis en la relación requerida por la norma tributaria. Es decir, simplemente porque la actividad del sujeto pasivo no está gravada”⁸⁷.

Como puede observarse, existe coincidencia entre los autores en que lo que caracteriza y, asimismo, define a la no sujeción, es que se trata de un hecho que no entra en la descripción del hecho gravado, permitiéndonos de ese modo distinguirla del instituto de la exención.

No obstante ello, existe entre el presupuesto de hecho previsto en la ley y en los hechos o actos no sujetos, una especial relación, por cuanto “el derecho a la no sujeción – que no es, en el fondo, otra cosa que la ausencia de obligación tributaria- no nace de la norma que establece los hechos o personas no sujetas, sino, aunque parezca paradójico, de la norma que declara los hechos o personas sujetos. Algo o alguien no están sujetos, lisa y llanamente porque la norma tributaria que configura el hecho imponible o define los criterios de vinculación de las personas a esos hechos lo hace con invocación de criterios y de elementos delimitadores que forzosamente dejan fuera de su ámbito a una gama infinita de situaciones y de personas”⁸⁸.

Cabe entonces preguntarnos cuál es el sentido de las normas que expresamente declaran que un acto o un hecho determinado no se encuentra sujeto al tributo. Sainz de Bujanda explica que, “el argumento esencial que se aduce consiste en que ciertas situaciones, sin estar lógicamente comprendidas en los presupuestos de hecho previstos en la norma, pueden, no obstante, dar origen, por diversas razones, a la creencia de que sí lo están. La confusión puede surgir, unas veces, de cierta similitud objetiva con el hecho imponible; otras, de cierta propensión subjetiva a provocar la asimilación”⁸⁹.

Sin perjuicio de los motivos que pueden dar lugar a las normas que declaran expresamente la no sujeción tributaria, corresponde dejar sentado que, como

⁸⁷ Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento...*, op. cit., ps. 329 y 330.

⁸⁸ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., p. 430.

⁸⁹ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., p. 429.

sostiene el jurista español previamente citado, éstas carecen de eficacia constitutiva, ya que de ellas no nacen derechos ni deberes tributarios de ninguna especie⁹⁰. Dicho autor explica que este tipo de normas "...no introducen, pues, más que un elemento de claridad: tratan, simplemente, de orientar la gestión tributaria de los órganos administrativos y la función aplicativa de los jurisdiccionales. Son, si se permite la expresión, preceptos didácticos, pero no normas que por sí mismas provoquen una exclusión de obligaciones tributarias. La exclusión se opera...por las normas que configuran el hecho imponible y que determinan los sujetos pasivos de la imposición. Si las normas de no sujeción no existieran, el resultado jurídico habría de ser el mismo: la inexistencia de obligaciones tributarias en los supuestos que las normas de sujeción no contemplan"⁹¹.

En el mismo sentido, Cortés Domínguez expresa que "...son normas interpretativas cuya eficacia se limita a expresar el verdadero sentido que tiene la norma interpretada; pero, en rigor, es ésta la única y verdadera norma jurídica"⁹².

⁹⁰ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., p. 430.

⁹¹ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda...*, op. cit., p. 430.

⁹² Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento...*, op. cit., p. 330.

Capítulo 4

El hecho imponible de los derechos de importación

Como quedara expuesto en los capítulos precedentes, la diferencia esencial entre los institutos tributarios de la exención y la no sujeción resulta ser su relación con el hecho imponible⁹³, quedando éste configurado en los hechos exentos, circunstancia que no tiene lugar respecto de los hechos no sujetos, al no encontrarse comprendidos en la descripción de la hipótesis legal condicionante tributaria.

Por tal motivo, y a fin de lograr determinar si la preferencia arancelaria acreditada por el certificado de origen constituye una exención o una no sujeción tributaria, corresponde determinar el hecho gravado por los derechos de importación.

Cabe recordar las palabras del jurista Dino Jarach, quien afirmaba que “solamente analizando la naturaleza del hecho jurídico tributario, es posible llegar a una distinción entre los tributos y las otras obligaciones legales y entre diferentes especies de tributos”⁹⁴.

Adentrándonos en el tema que nos ocupa, Sortheix señala que “el presupuesto de hecho está previsto en la norma tributaria de manera hipotética...la norma indica el hecho jurídico para cuya realización prescribe la prestación del derecho de importación”⁹⁵, y aclara que “como en cualquier presupuesto de hecho

⁹³ Autores como Basaldúa, Cotter Moine y Sortheix prefieren y utilizan la expresión “hecho gravado”. Sortheix critica la expresión “hecho imponible” pues “en rigor de verdad, no se trata de un hecho –o una situación fáctica- que en virtud de sus características sea susceptible de ser gravado por el legislador en ejercicio de sus poderes (“imponible”), sino que el poder ha sido ejercido y un hecho –o situación de hecho- ha sido efectivamente sujeto a imposición. El uso unívoco y predominante es el gran árbitro final en estas cuestiones, y nos parece que el “hecho imponible” está con nosotros para quedarse fuera de toda duda, pues hasta ha sido incorporado a nuestra legislación positiva. De todos modos, personalmente preferimos “hecho gravado”, expresión que no trae confusión ni duda alguna” (Sortheix, Juan José A., “La estructura...”, op. cit., p. 296). En el Código Aduanero se hace referencia al hecho gravado.

⁹⁴ Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 83.

⁹⁵ Sortheix, Juan José A., “La estructura...”, op. cit., p. 298.

de una obligación, el hecho gravado por los derechos de importación comprende a todos los elementos necesarios para producir el efecto del nacimiento de la respectiva obligación tributaria...A falta de uno de los elementos no se configura el hecho gravado y, en consecuencia, la obligación no nace...O todos, o no hay obligación”⁹⁶.

4.1. Elemento objetivo o material y elemento espacial: la importación para consumo al territorio aduanero.

En el Código Aduanero argentino, el elemento objetivo del presupuesto fáctico de la obligación tributaria de los derechos de importación, se encuentra previsto en el artículo 635, el cual dispone que “el derecho de importación grava la importación para consumo”, especificando el artículo 636 de dicho cuerpo legal que “la importación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado”.

De lo dispuesto en los citados artículos del Código Aduanero, se desprende que el aspecto objetivo o material del hecho gravado por los derechos de importación se halla integrado por dos elementos, los cuales deben concurrir para dar lugar a la configuración del hecho gravado.

Estos son: 1) la existencia de una importación, y 2) que la misma sea calificada para consumo.

En virtud de ello, autores como Sortheix y Basaldúa han calificado a este presupuesto fáctico como un hecho complejo⁹⁷.

En lo que respecta a la importación de mercaderías, el Código Aduanero, en su artículo 9, la define como “...la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero”.

En relación con ello, Basaldúa explica que “el elemento objetivo o material del hecho gravado por los derechos de importación...se halla relacionado con un fenómeno interespatial, dinámico...vinculado, en primer lugar y necesariamente,

⁹⁶ Sortheix, Juan José A., “La estructura...”, op. cit., p. 298.

⁹⁷ Sortheix, Juan José A., “La estructura...”, op. cit., p. 399. Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 113.

con el cruce de la mercadería del límite del territorio aduanero, es decir, el paso de las mercaderías a través de las fronteras aduaneras”⁹⁸.

Ello así, en este punto convergen tanto el elemento objetivo como el espacial del hecho imponible, por cuanto el hecho gravado aparece “...indisolublemente asociado al ámbito espacial específico, es decir al territorio aduanero...”⁹⁹.

El territorio aduanero se distingue del territorio nacional. “El “territorio de la Nación” se halla conformado por el espacio comprendido dentro de las fronteras políticas del Estado, que es el ámbito natural de la soberanía”¹⁰⁰.

En cambio el territorio aduanero “...se halla constituido por el espacio comprendido dentro de las fronteras aduaneras. El territorio aduanero configura un ámbito caracterizado por la existencia de una normativa dictada para regular ciertos movimientos de las mercaderías, es decir, los relativos a la extracción y a la introducción de la mercadería en relación con ese ámbito. La mercadería que atraviesa las fronteras aduaneras está sujeta a la aplicación de regímenes de restricciones directas e indirectas a la entrada y a la salida. Entre las restricciones directas, cabe mencionar a las distintas clases de prohibiciones, absolutas o relativas, económicas o no económicas. Entre las restricciones indirectas, pueden señalarse a los tributos que gravan la importación y la exportación de la mercadería. Por consiguiente, el “territorio aduanero” constituye un ámbito en el cual rige un determinado sistema de restricciones directas e indirectas aplicables a la entrada y a la salida de la mercadería”¹⁰¹.

El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), en el artículo XXIV, párrafo 2, define al territorio aduanero como “...todo territorio que aplique un arancel distinto u otras reglamentaciones comerciales distintas a un parte substancial de su comercio con los demás territorios”.

⁹⁸ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., ps. 93 y 94

⁹⁹ Basaldúa, Ricardo Xavier, “Gravámenes al comercio exterior”, ponencia presentada en las XXX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, celebradas en Cartagena de Indias los días 15,16 y 17 de febrero de 2006, publicadas en las Memorias del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, t. I., 2006, p. 27.

¹⁰⁰ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 36.

¹⁰¹ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 37.

En lo que respecta a nuestro ordenamiento jurídico, el Código Aduanero argentino primeramente establece, en su artículo 1°, que el ámbito espacial de aplicación de la legislación aduanera es el ámbito terrestre, acuático y aéreo en el que el Estado argentino ejerce su soberanía nacional¹⁰², y, agrega, que dicha legislación también se aplica a los enclaves constituidos a su favor¹⁰³. Seguidamente, en el artículo 2°, apartado 1, define al territorio aduanero como "...la parte del ámbito mencionado en el artículo 1, en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones", distinguiendo en sus apartados 2 y 3 entre el territorio aduanero general y el territorio aduanero especial o área aduanera especial¹⁰⁴.

Como puede observarse, el territorio aduanero constituye "...una realidad jurídica distinta a la referida con el nombre de territorio nacional. Así, mientras la noción de "territorio nacional" corresponde a un concepto jurídico-político, que menta al espacio donde se ejerce la soberanía nacional, y, por ende, es el territorio del Estado, la noción de "territorio aduanero" alude a un concepto jurídico-económico, es decir, al ámbito donde se aplican los derechos aduaneros y las restricciones de naturaleza económica a la introducción y a la extracción de mercadería."¹⁰⁵

¹⁰² Código Aduanero argentino, artículo 1°:- "Las disposiciones de este código 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".

¹⁰³ Código Aduanero Argentino, artículo 4°:- 1. "Enclave es el ámbito sometido a la soberanía de otro Estado, en el cual, en virtud de un convenio internacional, se permite la aplicación de la legislación aduanera nacional". El enclave debe distinguirse del exclave, el que es definido por el apartado 2, del referido artículo como "...el ámbito, sometido a la soberanía de la Nación Argentina, en el cual, en virtud de un convenio internacional, se permite la aplicación de la legislación aduanera de otro Estado".

¹⁰⁴ Código Aduanero argentino, artículo 2°:- 1. Territorio aduanero es la parte del ámbito mencionado en el artículo 1, en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones. 2. Territorio aduanero general es aquél en el cual es aplicable el sistema general arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones. 3. Territorio aduanero especial o área aduanera especial es aquél en el cual es aplicable un sistema especial arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones.

¹⁰⁵ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 116.

Es por ello que “...el ámbito espacial del “territorio de la Nación” y del “territorio aduanero” pueden o no coincidir en un supuesto dado...puede ocurrir que en un “territorio nacional” coexistan varios “territorios aduaneros” o, por el contrario, que un “territorio aduanero” abarque el “territorio nacional” correspondiente a varios Estados”¹⁰⁶, como es el caso de la Unión Europea.

Como segundo elemento para la configuración del presupuesto fáctico de la obligación tributaria de los derechos de importación, es necesario que dicha introducción de mercadería a un territorio aduanero sea calificada para consumo.

En este punto cabe precisar que “...la circunstancia de que el artículo 636 defina a la importación para consumo como aquélla en que la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado no significa que luego esa mercadería deba necesariamente permanecer dentro de ese ámbito para siempre. Es la indeterminación temporal aludida lo que califica a la importación para consumo, que implica la incorporación de la mercadería a la circulación económica interna”¹⁰⁷.

En este sentido, el capítulo 1, del Anexo Específico B, de la Convención de Kyoto, define a la importación para consumo como “el régimen aduanero por el cual las mercancías importadas pueden entrar en libre circulación dentro del territorio aduanero, previo pago de los derechos e impuestos a la importación exigibles y cumplimiento de todas las formalidades aduaneras necesarias”.

Del mismo modo, Jarach afirma que “...el hecho jurídico que da nacimiento al tributo no es la existencia de una mercadería, sino un acto de la vida económica, el de la introducción de una mercadería dentro de la frontera aduanera para destinarla al mercado interno o de la introducción en el mercado libre de una mercadería de consumo”¹⁰⁸.

Asimismo, y en virtud de lo hasta aquí expuesto, corresponde indicar que, al constituir la importación para consumo un hecho jurídico¹⁰⁹, la configuración del

¹⁰⁶ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 37.

¹⁰⁷ Alsina, Mario A.- Basaldúa, Ricardo Xavier- Cotter Moine, Juan Patricio, *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias*, t. IV, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1985, p. 165.

¹⁰⁸ Jarach, Dino, *El hecho...*, op. cit., p. 59.

¹⁰⁹ La importación para consumo no constituye un acto jurídico pues “...no se requiere la voluntad propia de los “actos jurídicos”, que sí se exige para las destinaciones aduaneras...” (Basaldúa,

hecho gravado por los derechos de importación se produce ya sea ésta regular “...es decir, mediante su presentación a la Aduana respectiva para su despacho, o en forma irregular, vale decir, eludiendo la intervención del servicio aduanero, configurándose así el ilícito del contrabando”¹¹⁰.

Con respecto a ello, señalan los redactores del Código Aduanero que “no se debe confundir entonces la importación para consumo con la destinación de importación para consumo, que es la forma regular de acceder a aquella previo cumplimiento de las formalidades legalmente exigibles. Puede haber importación para consumo sin la destinación del mismo nombre, cuando el hecho se produce ilícitamente”¹¹¹.

Por último, y dada la definición del aspecto objetivo del hecho gravado por los derechos de importación realizada en este apartado, se hace notar que las importaciones realizadas al amparo de las destinaciones aduaneras suspensivas¹¹² no se encuentran sujetas al pago de derechos de importación. En este punto, Basaldúa remarca que este tipo de destinaciones no se hallan “exentas”, sino “no sujetas” al tributo, por no configurarse a su respecto el hecho gravado¹¹³.

No obstante ello, cabe precisar que, frente al vencimiento del plazo de las destinaciones suspensivas, se torna aplicable el régimen general, la ley presume que la mercadería ha sido importada para consumo de manera irregular, “...la mercadería resulta importada para consumo en forma automática, sin interesar la intención del beneficiario del régimen suspensivo y aun contra su voluntad...”¹¹⁴.

Ricardo Xavier, “Sujetos gravados por los tributos aduaneros”, *Impuestos*, nro. 22, octubre 2009, Buenos Aires, p. 1850, nota al pie nro. 2).

¹¹⁰ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 107.

¹¹¹ Alsina, Mario A.- Basaldúa, Ricardo Xavier- Cotter Moine, Juan Patricio, *Código Aduanero...*, op. cit., p. 166.

¹¹² Conforme al Código Aduanero, las destinaciones aduaneras suspensivas son: la destinación suspensiva de importación temporaria (artículos 250/277), la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento (artículos 285/295) y la destinación suspensiva de tránsito de importación (artículos 296/320).

¹¹³ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 99, nota al pie nro. 56.

¹¹⁴ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 99, nota al pie nro. 56. Al respecto, puede verse los artículos 274, 293 y 311 del Código Aduanero.

4.2. Elemento temporal. Momento en que se configura el hecho gravado.

El momento en que se configura el hecho gravado no debe ser confundido con el momento imponible de los derechos de importación, siendo este último “...el momento que el legislador elige para determinar el régimen tributario (v.gr., la alícuota de los derechos de importación) aplicable a la mercadería importada...”¹¹⁵.

Conforme surge del ya citado artículo 636 del Código Aduanero, el hecho gravado de los derechos de importación se produce “...cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado”, es decir, en el momento en que “...la mercadería importada esté en condiciones de permanecer en el territorio aduanero *sine die*, porque ha sido equiparada a las nacionales”¹¹⁶.

A fin de determinar cuándo la mercadería adquiere esa condición, debemos hacer una distinción según se trate de una importación para consumo regular o irregular.

En el caso de una importación para consumo regular, la mercadería es objeto de una destinación de importación para consumo, que según el 233 del Código Aduanero es “...aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero”, siendo sometida al procedimiento aduanero denominado despacho o desaduanamiento.

La Convención de Kyoto, en el capítulo 2 de su Anexo General define el desaduanamiento como “el cumplimiento de las formalidades aduaneras necesarias para permitir a las mercancías ingresar para el consumo, ser exportadas o ser colocadas bajo otro régimen aduanero”:

Por lo que, cumplidas las formalidades respectivas, “...la aduana estará en condiciones de autorizar la permanencia de la mercadería en forma definitiva. En consecuencia, al final de procedimiento establecido, dictará el acto administrativo librando la mercadería a plaza”¹¹⁷.

Con respecto a ello, el artículo 231 de nuestro ordenamiento aduanero define al libramiento como “...el acto por el cual el servicio aduanero autoriza el retiro de la

¹¹⁵ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 108. Sobre el momento imponible de los derechos de importación puede verse el citado libro en las páginas 188 a 194.

¹¹⁶ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 109.

¹¹⁷ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 110.

mercadería objeto de despacho”, debiendo ser retirada en “...los lugares, en las horas y con sujeción a las formalidades que determine la Administración Nacional de Aduanas” (artículo 232, Código Aduanero).

En consecuencia, “...la mercadería estará en condiciones de permanecer en el territorio aduanero en forma definitiva sólo una vez que la aduana dicte el acto administrativo que libre la mercadería a plaza, es decir, el acto por el que autoriza el introducción de la mercadería en importación para consumo...Desde entonces la mercadería extranjera queda equiparada a la “nacional” y resulta incorporada a la libre circulación económica interna...En consecuencia, el hecho gravado por los derechos de importación en las importaciones regulares se configura en la fecha en que la aduana –autoridad competente- dicta el acto administrativo que autoriza el retiro a plaza (“levante”, según algunas legislaciones, como la española) de la mercadería, bajo la destinación definitiva de importación para consumo”¹¹⁸.

Cabe en este punto destacar que, encontrándose la mercadería incorporada jurídicamente a la circulación económica interna desde el acto del libramiento, resulta irrelevante si efectivamente se materializa su retiro.

En lo que respecta a las importaciones irregulares, corresponde distinguir, por un lado, el contrabando, que conforme el artículo 638, inciso a), del Código Aduanero, se configura el hecho imponible en la fecha de comisión del referido delito, es decir, en “...el momento en que se cruce la frontera sin intervención de la aduana o burlándose el control aduanero”¹¹⁹; y por el otro, las destinaciones suspensivas, respecto de las cuales la importación a consumo irregular se produce por incumplimiento de las obligaciones esenciales inherentes a esos regímenes suspensivos : en la fecha en que venciere el plazo para reexportar la mercadería en la importación temporaria, en la fecha de vencimiento del plazo para el cumplimiento del tránsito en caso de un tránsito de importación y, en el caso del depósito de almacenamiento, en la fecha en que desaparezca la mercadería del local habilitado aduaneramente (artículo 638, incisos d, e, f, del Código Aduanero). En estos casos, la fecha de la configuración del hecho gravado coincide con el momento imponible.

¹¹⁸ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., ps. 110 y 111.

¹¹⁹ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 111.

4.3. Elemento subjetivo o personal. Sujeto gravado en la importación para consumo.

En relación con el elemento subjetivo del hecho gravado por los derechos de importación, Jarach se pregunta: “¿Quién es el sujeto pasivo principal, el contribuyente? ¿Es el que materialmente introduce la mercadería, o es el propietario, o el poseedor de la mercadería o el destinatario o el que cumple las formalidades de denuncia y de despacho?”¹²⁰.

El artículo 777 del Código Aduanero argentino dispone que “la persona que realizare un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera es deudora de éstos”.

Como quedara expuesto en los apartados precedentes, en la legislación aduanera argentina, el hecho gravado por los derechos de importación es la importación para consumo. Ello así, quien configura con su conducta el hecho gravado es el importador para consumo, constituyéndose en deudor, por deuda propia, de los derechos de importación.

El apartado 1, del artículo 91 del Código Aduanero define a los importadores como “...las personas que en su nombre importan mercadería, ya sea que la trajeren consigo o que un tercero la trajere para ellos”.

Nótese con esta definición que “...la condición jurídica de “importador” ante las aduanas no se configura, paradójicamente, con la simple realización del hecho de la importación...En efecto, es de notar que, la gran mayoría de las veces, quienes atraviesan las fronteras aduaneras con las mercaderías objeto del comercio internacional son los “transportistas”. Estos son los sujetos que, en cumplimiento de su obligación contractual de trasladar las mercaderías a destino, importan las mercaderías al transportarlas a través de las fronteras”¹²¹.

La condición jurídica de importador requiere que la persona “...que tenga disponibilidad jurídica de la mercadería objeto de la operación (v. gr., presentando el conocimiento que lo designa destinatario o consignatario de la mercadería) se presente ante la aduana y solicite una destinación aduanera a su nombre. Vale decir, es necesario que la persona que tenga una relación jurídica con la mercadería

¹²⁰ Jarach, Dino, *El hecho...*, op. cit., p. 171.

¹²¹ Basaldúa, Ricardo Xavier, “Sujetos...”, op. cit., p. 1851.

que le permita disponer aduaneramente de ella, manifieste al servicio aduanero su voluntad de someter a la mercadería a un régimen aduanero”¹²².

En el mismo sentido, y dando respuesta al interrogante planteado en primer término, Jarach explica que en la obligación tributaria aduanera, “el contribuyente por naturaleza no es quien importa materialmente, sino aquel para el cual la importación se efectúa...Éste es el contribuyente del impuesto aduanero, es decir, el deudor por título propio, porque para él se realiza el hecho imponible...Naturalmente, puede, al lado del contribuyente ser indicado por la ley otro responsable del tributo, como el transportador, o el despachante, o el que obra en lugar del importador en virtud de un contrato de comisión...Pero estas otras personas son responsables del tributo, en algunos casos solidariamente, en otros casos substitutivamente, pero no contribuyentes: y su deuda o, mejor dicho, su responsabilidad nunca suprime la deuda propia del destinatario de la mercadería en el interior, quien es el contribuyente”¹²³.

En efecto, y a modo ilustrativo, el transportista se constituirá excepcionalmente en importador para consumo. Ello tendrá lugar cuando mercadería declarada en el manifiesto de carga resultare faltar a la descarga. En este caso, y conforme lo dispone el artículo 142 del Código Aduanero, el transportista se constituye en deudor por deuda propia de los derechos de importación.

Asimismo, cabe señalar que en algunas legislaciones aduaneras, quien solicita la importación de la mercadería es denominado declarante. En nuestra

¹²² Basaldúa, Ricardo Xavier, “Sujetos...”, *ibídem*.

¹²³ Jarach, Dino, *El hecho...*, op. cit., ps. 171 a 173. En relación con el despachante de aduana, cabe aclarar que “en la legislación aduanera argentina, como en muchas otras, en la medida en que el despachante de aduana actúe en representación de los importadores y exportadores, en la esfera del poder conferido, no se convertirá en deudor de los tributos aduaneros relativos a las operaciones que gestione. Si, por el contrario, actuara en su propio nombre, es decir, como comisionista, se convertirá en importador o en exportador y será entonces deudor por deuda propia. A diferencia de otras legislaciones, en el Código Aduanero argentino no se prevé que pueda ser deudor por deuda ajena, es decir, en el sistema del Código al despachante no se le impone una responsabilidad solidaria con los importadores y los exportadores por los que tributos que adeudaren estos últimos (Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 218).

legislación dicho término no puede ser equiparado al de importador para consumo, "...pues también se es declarante en las destinaciones aduaneras suspensivas, que no se hallan gravadas por los tributos aduaneros"¹²⁴.

Por último, otras legislaciones se refieren al consignatario de las mercaderías. Con respecto a ello, Basaldúa advierte que "...no cabe equiparar al consignatario con el importador. Es que el consignatario no siempre se convertirá en importador. Nótese que el consignatario o destinatario de la mercadería es tal por el hecho de figurar así en el contrato de transporte (estipulado entre el cargador y el transportista), es decir, es la persona a la cual el transportista debe entregarle la mercadería. Pero, en primer lugar, puede ocurrir que el cargador ejerza un derecho que le es propio (*ius variandi*) y cambie la consignación, instruyendo al transportista que la mercadería debe entregarse a otra persona que no figura en el contrato...Además, puede ocurrir que el consignatario, también en ejercicio de un derecho que le es propio, no acepte la consignación. En ambos supuestos, por razones diferentes, el consignatario que figura en el contrato de transporte no se presentará ante la aduana para pedir la importación de la mercadería y, por ende, no se convertirá en importador. En consecuencia, el mero hecho de que una persona figure como destinatario o consignatario de la mercadería en un contrato de transporte no basta para que la aduana pueda exigirle el pago del tributo"¹²⁵.

¹²⁴ Basaldúa, Ricardo Xavier, "Sujetos...", op. cit., p. 1852.

¹²⁵ Basaldúa, Ricardo Xavier, "Sujetos...", op. cit., ps. 1852 y 1853.

Capítulo 5

La preferencia arancelaria concedida por el certificado de origen como una no sujeción tributaria.

Como señalamos al comienzo del presente trabajo, Sortheix recuerda que “...para determinar la naturaleza jurídica de las cosas no debe estarse a los nombres que las leyes dan sino a los regímenes legales que establecen”¹²⁶.

En este punto, cabe afirmar que la preferencia arancelaria concedida por el certificado de origen constituye una no sujeción tributaria, por no configurar el ingreso de la mercadería amparada por el mismo el hecho imponible previsto para los derechos de importación.

Conforme lo hasta aquí desarrollado, el certificado de origen es el documento que acredita que la mercadería importada resulta ser originaria de un país con el que se ha suscripto un acuerdo comercial, en virtud del cual los Estados parte del mismo establecen normas de origen preferenciales.

Si bien el comercio internacional de mercaderías se encuentra regido por el principio de no discriminación¹²⁷, el trato preferencial en materia arancelaria concedido en virtud del origen de las mercaderías es válidamente reconocido por el Acuerdo sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) en los procesos de integración económica de los Estados a través de la constitución de zonas de libre comercio y uniones aduaneras (artículo XXIV del GATT) y, asimismo, cuando los países en desarrollo conforman áreas de preferencias arancelarias fundadas en la denominada Cláusula de Habilitación (Decisión sobre trato diferenciado y más favorable, reciprocidad y mayor participación de los países en desarrollo).

5.1. La integración económica.

En lo que respecta a los procesos de integración económica de los Estados, el artículo XXIV, párrafo 4, del GATT dispone que: “las partes contratantes reconocen la conveniencia de aumentar la libertad del comercio, desarrollando,

¹²⁶ Sortheix, Juan José A., “La estructura...”, op. cit., p. 386.

¹²⁷ Ver nota al pie nro. 37

mediante acuerdos libremente concertados, una integración mayor de las economías de los países que participen en tales acuerdos. Reconocen también que el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio debe tener por objeto facilitar el comercio entre los territorios constitutivos y no erigir obstáculos al de otras partes contratantes con estos territorios”.

En cuanto al marco histórico que llevó a la introducción de esta excepción al principio de no discriminación, enseña Basaldúa que se debió “...a diversas razones de índole histórica, política y económica. Con vistas al futuro, procuró posibilitar con ella –finalizada la guerra- la preconizada y deseada integración europea, en especial de Alemania y Francia, como elemento indispensable para preservar la paz”¹²⁸.

En relación con los procesos de integración, explica el citado autor que “la idea de “integración” supone la existencia de “partes” con las cuales se pretende formar un “todo”...las partes a integrar se nos presentan como una pluralidad de espacios económicos...Los espacios aludidos son los distintos “territorios aduaneros”, donde la importación y la exportación de mercaderías están sometidas a la aplicación de un arancel aduanero y de un régimen de prohibiciones económicas, absolutas o relativas, de importación y de exportación”¹²⁹.

Asimismo, Basaldúa señala que “el objetivo de la integración que pueden encarar de común acuerdo varios Estados supone, en la gran mayoría de los casos, iniciar un proceso de liberalización comercial, que demanda cierto tiempo. Dicho proceso consiste en un conjunto de acciones perseverantes destinadas a abolir progresivamente la discriminación entre las unidades económicas pertenecientes a dichos Estados. En este sentido, se advierte que la integración económica

¹²⁸ Basaldúa, Ricardo Xavier, “La regionalización. Aspectos Generales”, en Díaz, Vicente O. (dir.), *Tratado de Tributación. Política y economía tributaria*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, t. II., p. 88.

¹²⁹ Basaldúa, Ricardo Xavier, “Disciplinas y herramientas para la integración económica”, ponencia presentada en el Primer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, celebrado en Guadalajara, México, los días 9 y 10 de junio de 2005, publicada en las respectivas Memorias de dicho encuentro por el Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas, ISEF, México, así como en *El Derecho* del 28/10/2005 (sección “Tributario”), N° 11.373, Año XLIII, p. 2.

emprendida conduce a la fusión de los diferentes territorios aduaneros involucrados y se concreta en la creación de un único territorio aduanero”¹³⁰.

Debido a la cantidad de tiempo que requiere, por lo general, la conformación de una zona de libre comercio y de una unión aduanera, es que la excepción al principio de no discriminación resulta también aplicable a los acuerdos provisionales tendientes a su constitución.

La constitución de las zonas de libre comercio y de las uniones aduaneras está sujeta a un control previo de los miembros de la OMC, como así también se exige el cumplimiento de una serie de requisitos, para evitar que la excepción resulte desnaturalizada.

Así, el párrafo 7, del artículo XXIV del GATT, dispone que: “a) Toda parte contratante que decida formar parte de una unión aduanera o de una zona de libre comercio, o participar en un acuerdo provisional tendiente a la formación de tal unión aduanera o de tal zona de libre comercio, lo notificará sin demora a las partes contratantes, facilitándoles, en lo que concierne a la unión o zona en proyecto, todas las informaciones que les permitan someter a las partes contratantes los informes y formular las recomendaciones que estimen pertinentes; b) Si, después de haber estudiado el plan y el programa comprendidos en un acuerdo provisional...las partes contratantes llegan a la conclusión de que dicho acuerdo no ofrece probabilidades

¹³⁰ Basaldúa, Ricardo Xavier, “Disciplinas...”, op. cit., p. 2. Asimismo, el referido autor enseña que “el sistema normativo que regula el proceso dirigido a la eliminación progresiva de las discriminaciones relativas a las mercaderías objeto del tráfico entre los distintos territorios aduaneros se denomina “derecho de la integración”...Se distingue netamente del Derecho internacional, pues a diferencia de éste, que parte del supuesto insoslayable de la soberanía de los Estados y de su integridad territorial, el Derecho de la integración procura cercenar dicha soberanía y desconocer las fronteras que los delimitan y separan para construir un nuevo territorio, el territorio común de la unión aduanera. Además, en sus expresiones más avanzadas, el Derecho de la integración alcanza el denominado “efecto directo” de sus normas y, por lo tanto, resulta aplicable también a los ciudadanos o residentes de los diversos Estados que conforman la unión aduanera. En cambio, el Derecho internacional público se mantiene en la esfera de los Estados, cuyas relaciones procura regular. El Derecho internacional público se caracteriza, entonces, por ser un sistema conservador, un orden básicamente estático y respetuoso del *statu quo* –representado por las soberanías existentes-, frente al dinamismo propio y al afán innovador del Derecho de la integración” (Basaldúa, Ricardo Xavier, “Disciplinas...”, ibídem).

de dar por resultado el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio en el plazo previsto por las partes del acuerdo, o consideran que este plazo no es razonable, las partes contratantes formularán sus recomendaciones a las partes en el citado acuerdo. Estas no lo mantendrán o no lo pondrán en vigor, según sea el caso, si no están dispuestas a modificarlo de conformidad con tales recomendaciones; c) Toda modificación substancial del plan o del programa...deberá ser comunicada a las partes contratantes, las cuales podrán solicitar de las partes contratantes interesadas que inicien consultas con ellas, si la modificación parece que puede comprometer o diferir indebidamente el establecimiento de la unión aduanera o de la zona de libre comercio”.

Cabe destacar que el control que ejercen los miembros de la OMC no se limita a su constitución, sino que se extiende durante el desarrollo del proceso de integración.

5.1.1. La zona de libre comercio.

La zona de libre comercio, también denominada zona de libre cambio, resulta ser un grado o modalidad de integración entre una pluralidad de Estados¹³¹, siendo “...una primera etapa de los procesos de integración económica, que –aunque no la realiza por sí misma- sienta bases ciertas para su consecución”¹³².

El Acuerdo sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, define en su artículo XXIV, párrafo 8, inciso b), a la zona de libre comercio como “...un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminan los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (excepto, en la medida en que sea necesario, las restricciones autorizadas en virtud de los artículos XI, XII, XIII, XIV, XV y XX) con respecto a lo esencial de los intercambios

¹³¹ “Los acuerdos de cooperación o de integración económica pueden perseguir distintos grados o modalidades de integración, según la amplitud del tráfico comprendido y el alcance de la eliminación de las discriminaciones. En consideración al grado de compromiso que asumen los Estados a ese fin, pueden distinguirse: Áreas de preferencias económicas...Zonas de libre comercio...Unión tarifaria...Unión aduanera...Mercado Común...Unión económica...” (Basaldúa, Ricardo Xavier, “Disciplinas...”, op. cit., ps. 2 y 3).

¹³² Basaldúa, Ricardo Xavier, “La regionalización...”, op. cit., p. 103.

comerciales de los productos originarios de los territorios constitutivos de dicha zona de libre comercio”.

En concordancia con ello, Basaldúa explica que “para la conformación de la zona de libre comercio deben haberse suprimido las barreras aduaneras y las otras restricciones económicas únicamente con relación a las mercaderías originarias de los territorios de los Estados asociados. También en esta modalidad, la construcción de la zona de libre comercio se realiza mediante la supresión de las regulaciones aduaneras restrictivas referidas a la circulación de las mercaderías entre los Estados asociados”¹³³.

En cuanto a la política comercial hacia terceros países, cada Estado conserva su manejo y fija el arancel para la importación de la mercadería extrazona, “...en esta etapa no se conforma un territorio aduanero común y las mercaderías originarias de extrazona, aunque fueren despachadas a consumo por alguna de las aduanas de un Estado parte de la asociación, no quedan habilitadas para circular libremente en los territorios aduaneros de las demás partes”¹³⁴.

Ello así, podemos decir que la característica principal de las zonas de libre comercio resulta ser la libre circulación de las mercaderías originarias de los Estados miembros en los territorios aduaneros que la conforman. “La libre circulación a que se alude es la circulación económica, que posibilita no sólo el tránsito o movimiento, sino la permanencia y sobre todo la utilización económica plena de las mercaderías en el espacio de que se trate. Esta libre circulación rechaza tanto la existencia de restricciones arancelarias (las denominadas `barreras arancelarias´) como de restricciones no arancelarias de naturaleza económica...En cambio, los Estados no renuncian a las restricciones de naturaleza no económica, como las fundadas en razones de salud pública, sanidad animal y vegetal, seguridad, etcétera. Respecto de estas materias, lo que se impone es la uniformización, la armonización o –por lo menos- la fijación de criterios comunes sobre los requisitos que deben cumplirse para autorizar la libre circulación”¹³⁵. Para la libre circulación de las mercaderías

¹³³ Basaldúa, Ricardo Xavier, “Disciplinas...”, op. cit., p. 2.

¹³⁴ Basaldúa, Ricardo Xavier, “La regionalización...”, op. cit., p. 103.

¹³⁵ Basaldúa, Ricardo Xavier, “La regionalización...”, op. cit., p. 104.

originarias de los Estados parte, resulta fundamental el establecimiento de reglas para determinar el origen de las mercaderías.

Conforme al régimen legal previsto para las zonas de libre comercio, la importación de mercadería originaria de los Estados que la conforman no se encuentra sujeta a los derechos de importación, por no configurar la descripción de la hipótesis legal condicionante tributaria. La preferencia arancelaria concedida por el certificado de origen en la zona de libre comercio constituye una no sujeción tributaria, por cuanto el régimen legal previsto para este tipo de acuerdos económicos tiene un doble efecto.

El primero de ellos, consiste en una modificación del hecho gravado. Se eliminan los derechos aduaneros que gravan la importación para consumo de las mercaderías originarias de los Estados parte, quedando sujeta al tributo únicamente la importación para consumo de la mercadería originaria de extrazona. Los acuerdos de libre comercio actúan sobre el hecho gravado, motivo por el cual no constituyen normas de exención. Las exenciones no conmueven la existencia del hecho imponible -ni tienen esa finalidad-, sino que tienen incidencia en su efecto, en el nacimiento de la obligación de pago del tributo. Pues bien, este tipo de acuerdos de integración, importan concretamente un recorte del hecho gravado, una reducción, su limitación a la importación para consumo de la mercadería originaria de extrazona y la desgravación de la importación de mercadería originaria de los Estados parte.

El segundo efecto producido por el acuerdo económico celebrado, consiste en que la mercadería originaria no se encuentra gravada por derechos de importación desde su creación. En otras palabras, la mercadería originaria de los Estados constitutivos goza de circulación libre de derechos en los distintos territorios aduaneros que conforman la zona de libre comercio, desde sus orígenes y por su origen.

Para clarificar este concepto, cabe recordar que una de las notas características del origen, señalada en los comienzos del presente trabajo, resulta ser su configuración y conservación 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”¹³⁶.

¹³⁶ Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización...*, op. cit., p. 413.

Ello así, y siendo que la libre circulación de la mercadería se establece en virtud de su origen, la mercadería se encuentra amparada por la preferencia arancelaria consistente en la eliminación de tributos aduaneros desde que existe como tal, con independencia de la posibilidad de su posterior traslado de un territorio aduanero a otro.

Con ello queremos significar que, en caso de su importación para consumo al territorio aduanero de un Estado parte, la eliminación de los gravámenes correspondientes a la mercadería originaria no tiene efecto al tiempo del traspaso de la frontera aduanera, es decir, al tiempo de la configuración del hecho imponible, sino que la preferencia arancelaria que recae sobre la mercadería originaria opera desde antes de producido el hecho de su importación.

En definitiva, el origen es lo que califica a la mercadería y lo que determina que respecto de ella nunca se configure el hecho gravado y su consecuente efecto, el nacimiento de la obligación de pago del tributo.

Ello explica que el importador, frente al pago realizado en concepto de tributos por la falta de presentación del certificado al tiempo de la importación, tenga derecho a solicitar su devolución. Ello es así, por cuanto el pago realizado constituye un pago sin causa, ya que la mercadería originaria nunca estuvo gravada por el arancel del país de la zona de libre comercio.

Asimismo, resulta conteste con nuestra afirmación, el hecho de que la preferencia arancelaria acreditada por el certificado de origen en las zonas de libre comercio no configura las restantes características propias de la exención: constituir una excepción a la regla general contenida en la norma de sujeción y la necesidad de la existencia de dos normas, la que impone y la que exime.

En efecto, el régimen previsto para las mercaderías originarias en este tipo de acuerdos no constituye una excepción, sino la regla. Con miras a la integración económica, el régimen legal general de una zona de libre comercio establece la libre circulación de la mercadería originaria de los Estados parte, encontrándose gravada con tributos aduaneros únicamente la mercadería originaria de extrazona. Ello así, la excepción se constituiría en caso de que, por algún motivo, se dispensara del pago de tributos a la mercadería originaria de extrazona.

Por otro lado, tampoco existe una norma de sujeción y una segunda norma de exención que neutralice la imposición, sino que hay una única norma, la norma constitutiva de la zona de libre comercio que modifica el hecho gravado eliminando los derechos de importación para la mercadería originaria.

Por último, corresponde poner de resalto que, la conformación de una zona de libre comercio requiere la implementación por parte de los Estados de lo que se denomina un programa de liberación comercial, "...durante el cual se eliminan gradualmente las restricciones económicas directas e indirectas que afecten la circulación interna de las mercaderías originarias de los Estados parte"¹³⁷. Conforme enseña Basaldúa, ello encuentra fundamento en que "la eliminación de las restricciones no puede efectuarse de un día para el otro, porque –de ser así– muchas empresas no tendrían oportunidad de adaptarse a las nuevas condiciones de competencia. Precisamente, la graduación responde a la intención de posibilitar la subsistencia de las empresas idóneas mediante su adaptación a la conformación de un espacio económico donde deberán competir con las empresas establecidas en los otros Estados que integran la zona de libre comercio"¹³⁸.

Estos programas de liberación comercial no alteran nuestra afirmación, ya que si bien importan la eliminación gradual de los tributos aduaneros, la libre circulación de la mercadería originaria hace a la esencia de las zonas de libre comercio, disponiéndose desde su constitución. La modificación del hecho gravado se produce desde su conformación, operando la gradualidad únicamente a los fines de la adaptación al nuevo espacio económico.

5.1.2. La unión aduanera.

En lo que respecta a la unión aduanera, ésta se encuentra definida en el inciso a), párrafo 8, del artículo XXIV del GATT, el que dispone: "se entenderá por unión aduanera, la substitución de dos o más territorios aduaneros por un solo territorio aduanero, de manera: i) que los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (excepto, en la medida en que sea necesario, las restricciones autorizadas en virtud de los artículos XI, XII, XIII, XIV, XV

¹³⁷ Basaldúa, Ricardo Xavier, "La regionalización...", op. cit., p. 101.

¹³⁸ Basaldúa, Ricardo Xavier, "La regionalización...", ibídem.

y XX) sean eliminados con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales entre los territorios constitutivos de la unión o, al menos, en lo que concierne a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de dichos territorios; y ii) que...cada uno de los miembros de la unión aplique al comercio con los territorios que no estén comprendidos en ella derechos de aduana y demás reglamentaciones del comercio que, en substancia, sean idénticos”.

Asimismo, el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales de la Organización Mundial de Aduanas define a la unión aduanera (union douanière-customs unión) como una “entidad constituida por un territorio aduanero que sustituye a dos o más territorios aduaneros y que posee en su última fase las características siguientes: un arancel aduanero común y una legislación aduanera común o armonizada para la aplicación de este arancel; la ausencia de percepción de los derechos de aduana e impuestos de efecto equivalente en los intercambios entre los países que conforman la unión aduanera de los productos totalmente originarios de estos países o de productos de países terceros cuyas formalidades de importación han sido cumplidas y los derechos e impuestos de efecto equivalente percibidos o garantizados y que no se han beneficiado de una bonificación total o parcial de estos derechos e impuestos; eliminación de reglamentaciones restrictivas a los intercambios comerciales en el interior de la unión aduanera”¹³⁹.

Ello así, podemos resumir que la unión aduanera resulta ser un grado o modalidad de integración superior a la zona de libre comercio, caracterizada por: una legislación aduanera común, una tarifa aduanera común y un territorio aduanero común.

¹³⁹World Customs Organization. Glossary of International Customs Terms. Customs unión: Entity forming a Customs territory replacing two or more territories and having in its ultimate state the following characteristics : - a common Customs tariff and a common or harmonized Customs legislation for the application of that tariff; - the absence of any Customs duties and charges having equivalent effect in trade between the countries forming the Customs Union in products originating entirely in those countries or in products of other countries in respect of which import formalities have been complied with and Customs duties and charges having equivalent effect have been levied or guaranteed and if they have not benefited from a total or partial drawback of such duties and charges. - the elimination of restrictive regulations of commerce within the Customs Union.

En relación con ello, enseña Basaldúa que la unión aduanera "...implica una profundización de la integración, tanto en su aspecto interno como en el externo...En el aspecto interno, que hace a la circulación de las mercaderías dentro de su ámbito espacial, va más lejos que la zona de libre comercio, ya que también libera la circulación interior de las mercaderías no originarias despachadas para consumo por las aduanas comunes. En el aspecto externo, además de contar con una tarifa externa común, se han uniformado las prohibiciones económicas a la importación y a la exportación (en el lenguaje del GATT, las `reglamentaciones comerciales restrictivas'). Vale decir que en este estadio se hallan uniformadas tanto las restricciones aduaneras arancelarias como las no arancelarias aplicables a los terceros países. En consecuencia, se adopta una política comercial común hacia los terceros países y se configura así, ya no sólo un territorio arancelario, sino un verdadero territorio aduanero común"¹⁴⁰.

Del régimen legal previsto para las uniones aduaneras, se advierte que, al igual que acontece en las zonas de libre comercio, la preferencia arancelaria concedida por el certificado o declaración de origen constituye una no sujeción tributaria, por no configurar la descripción de la hipótesis legal condicionante tributaria.

Sin perjuicio de que la libre circulación de mercadería originaria responde al instituto de la no sujeción tributaria tanto en la zona de libre comercio como en la unión aduanera, los fundamentos resultan ser diferentes, por cuanto las uniones aduaneras implican un grado mayor de integración, al constituirse, entre otras cosas, un único territorio aduanero entre los Estados que la conforman.

Como ya hemos desarrollado en este trabajo, el territorio aduanero se distingue del territorio nacional, al aludir a un concepto jurídico-económico, "...al ámbito donde se aplican los derechos aduaneros y las restricciones de naturaleza económica a la introducción y a la extracción de mercadería"¹⁴¹, por lo que "...el ámbito espacial del "territorio de la Nación" y del "territorio aduanero" pueden o no coincidir en un supuesto dado...puede ocurrir que en un "territorio nacional"

¹⁴⁰ Basaldúa, Ricardo Xavier, "La regionalización...", op. cit., p. 108.

¹⁴¹ Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 116.

coexistan varios “territorios aduaneros” o, por el contrario, que un “territorio aduanero” abarque el “territorio nacional” correspondiente a varios Estados”¹⁴².

En las zonas de libre comercio, en donde no se produce la fusión de los distintos territorios aduaneros de los Estados parte, la modificación del hecho gravado mediante la eliminación de los derechos de importación de la mercadería originaria, deviene necesaria en aras de la integración económica, a fin de que no se configure el hecho imponible de los derechos de importación al tiempo del cruce de la mercadería originaria por el límite del territorio aduanero de un Estado parte.

Distinto es lo que acontece en las uniones aduaneras, ya que si bien su conformación requiere la eliminación o ausencia de derechos de aduana para la mercadería originaria de los Estados parte mediante la modificación del hecho gravado, lo cierto es que ello resulta ser una consecuencia de la constitución de un único territorio aduanero entre los Estados que la conforman. Ello es así, ya que al fusionarse los territorios aduaneros de los Estados, la circulación de la mercadería originaria a través de éste no configura ninguno de los elementos propios del hecho imponible de los derechos de importación.

En concreto, no se origina el elemento objetivo o material y el elemento espacial, es decir, no se configura una importación para consumo a un territorio aduanero. La mercadería originaria no egresa de un territorio aduanero ni se introduce en otro, sino que al tratarse de un territorio aduanero común, la mercadería se desplaza por éste, sin traspasar fronteras aduaneras, sin cruzar el límite del territorio aduanero común. Como consecuencia de la falta de configuración del elemento objetivo o material y el elemento espacial del hecho gravado, tampoco se producen los dos elementos restantes. Al no haber en los hechos una importación, el sujeto que tenga la disponibilidad jurídica de la mercadería originaria no resulta ser calificado como importador, ni la mercadería originaria requerirá del acto administrativo de libramiento a plaza para considerarse incorporada a la circulación económica interna.

Adviértase que en las uniones aduaneras tampoco configuran las dos restantes características de las exenciones tributarias.

¹⁴² Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos...*, op. cit., p. 37.

Al igual que acontece en las zonas de libre comercio, la libre circulación de mercadería originaria constituye la regla y no una excepción a la imposición, encontrándose gravada también aquí, únicamente, la mercadería originaria de extrazona. Ésta mercadería una vez traspasada la frontera aduanera de la unión y luego de despachada para consumo por las aduanas comunes, tendrá libre circulación en el territorio aduanero común.

Asimismo, este tipo de acuerdos económicos no constituyen una norma de exención que neutraliza la norma de imposición. Al haberse constituido un territorio aduanero común, la circulación de la mercadería originaria a través de éste no se encuentra gravada por no configurar una importación para consumo. No estamos frente a una norma que anula la consecuencia jurídica de la configuración del hecho imponible, ya que el hecho gravado jamás tuvo lugar.

Por último, podemos preguntarnos qué ocurre en el caso de que la mercadería originaria de la unión deba ser exportada para su perfeccionamiento a un Estado no integrante de la misma, sin que dicho proceso implique una modificación en su origen. En ese caso, la mercadería originaria de la unión que es reimportada al territorio aduanero común, no se encuentra sujeta al tributo, pero ello no obedece a la eliminación de los tributos aduaneros producida por la celebración de este acuerdo de integración, sino que más bien responde al hecho de que, en definitiva, se trata de un régimen de exportación temporaria.

5.2. Las áreas de preferencias arancelarias.

Las áreas de preferencias arancelarias se refieren "...– como lo indica su denominación- exclusivamente a las concesiones relativas a los derechos aduaneros que gravan la importación o la exportación de las mercaderías entre los países pertenecientes a la zona. Ello es así porque los únicos tributos propiamente "arancelarios" son los que figuran en la nomenclatura arancelaria, y ellos consisten en derechos de importación y derechos de exportación"¹⁴³.

Desde un punto de vista teórico, estas áreas se distinguen de aquellas zonas en las que se conceden preferencias aduaneras o económicas. En efecto, estas últimas tienen un mayor alcance, ya que mientras las áreas de preferencias

¹⁴³ Basaldúa, Ricardo Xavier, "La regionalización...", op. cit., p. 97.

arancelarias se circunscriben a las restricciones meramente arancelarias, las zonas o áreas de preferencias aduaneras contemplan tanto restricciones directas como indirectas y, por su parte, las áreas de preferencias económicas abarcan, además, "...aspectos que no son de naturaleza aduanera, pero que hacen a un tratamiento discriminatorio de la mercadería extranjera, ya sea al tiempo de su importación (v.gr., régimen de tipo de cambio múltiple) o una vez que esta ha sido importada a un determinado país"¹⁴⁴.

Ello así, las áreas de preferencias arancelarias constituyen la manifestación más elemental de la cooperación económica entre los Estados, por lo que no se encuentran incluidas en la excepción del artículo XXIV del GATT, sino que para su constitución los Estados suelen ampararse en la denominada Cláusula de Habilitación relativa a las preferencias comerciales en favor de los países en vías de desarrollo.

En relación con ello, Basaldúa enseña que "bajo la denominación de "Cláusula de Habilitación" se alude a la Decisión sobre trato diferenciado y más favorable, reciprocidad y mayor participación de los países en desarrollo, adoptada por las partes contratantes el 28/11/1979, al final de la Ronda Tokio (1973-1979)"¹⁴⁵, y explica que "por aplicación de sus disposiciones, puede acordarse un trato diferencial y más favorable a los países en desarrollo o, también, entre ellos mismos, sin que pueda invocarse la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida"¹⁴⁶.

En lo que respecta a las áreas de preferencias arancelarias, los párrafos 1 y 2, inciso c), de la referida Decisión expresan lo siguiente: "1. No obstante las disposiciones del artículo primero del Acuerdo General, las partes contratantes podrán conceder un trato diferenciado y más favorable a los países en desarrollo, sin conceder dicho trato a las otras partes contratantes. 2. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán: c) a los acuerdos regionales o generales concluidos entre Partes Contratantes en desarrollo con el fin de reducir o eliminar mutuamente los aranceles y, de conformidad con los criterios o condiciones que puedan fijar las Partes

¹⁴⁴ Basaldúa, Ricardo Xavier, "La regionalización...", op. cit., ps. 97 y 98.

¹⁴⁵ Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización...*, op. cit., p. 181

¹⁴⁶ Basaldúa, Ricardo Xavier, *La Organización...*, op. cit., p. 182.

Contratantes, las medidas no arancelarias, aplicables a los productos importados en el marco de su comercio mutuo...”

Seguidamente, el párrafo 3 de la referida Decisión establece la finalidad de la Cláusula de Habilitación al expresar que “todo trato diferenciado y más favorable otorgado de conformidad con la presente cláusula: a) estará destinado a facilitar y fomentar el comercio de los países en desarrollo y no a poner obstáculos o a crear dificultades indebidas al comercio de otras partes contratantes; b) no deberá constituir un impedimento para la reducción o eliminación de los aranceles y otras restricciones del comercio con arreglo al principio de la nación más favorecida...”.

En este punto, cabe recordar que la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), creada por el Tratado de Montevideo de 1980, y de la que forma parte la República Argentina, se amparó para su constitución en la referida Cláusula de Habilitación¹⁴⁷.

¹⁴⁷ El preámbulo del Tratado de Montevideo de 1980 expresa: “Los Gobiernos de la República Argentina, de la República de Bolivia, de la República Federativa del Brasil, de la República de Colombia, de la República de Chile, de la República del Ecuador, de los Estados Unidos Mexicanos, de la República del Paraguay, de la República del Perú, de la República Oriental del Uruguay y de la República de Venezuela. Animados por el propósito de fortalecer los lazos de amistad y solidaridad entre sus pueblos. Persuadidos de que la integración económica regional constituye uno de los principales medios para que los países de América Latina puedan acelerar su proceso de desarrollo económico y social a fin de asegurar un mejor nivel de vida para sus pueblos. Decididos a renovar el proceso de integración latinoamericano y a establecer objetivos y mecanismos compatibles con la realidad de la región. Seguros de que la continuación de dicho proceso requiere aprovechar la experiencia positiva obtenida en la aplicación del Tratado de Montevideo del 18 de febrero de 1960. Conscientes de que es necesario asegurar un tratamiento especial para los países de menor desarrollo económico relativo. Dispuestos a impulsar el desarrollo de vínculos de solidaridad y cooperación con otros países y áreas de integración de América Latina, a fin de promover un proceso convergente que conduzca al establecimiento de un mercado común regional. Convencidos de la necesidad de contribuir a la obtención de un nuevo esquema de cooperación horizontal entre países en vías de desarrollo y sus áreas de integración, inspirado en los principios del derecho internacional en materia de desarrollo. Teniendo en cuenta la decisión adoptada por las Partes Contratantes del Acuerdo General de Aranceles y Comercio que permite concertar acuerdos regionales o generales entre países en vías de desarrollo con el fin de reducir o eliminar mutuamente las trabas a su comercio recíproco. Convienen en suscribir el presente Tratado el cual sustituirá, conforme a las

Por el Tratado de Montevideo de 1980, "...las partes contratantes prosiguen el proceso de integración encaminado a promover el desarrollo económico- social, armónico y equilibrado de la región...", teniendo como objetivo a largo plazo "...el establecimiento, en forma gradual y progresiva, de un mercado común latinoamericano" (artículo 1).

A ese fin, el Tratado establece que "los países miembros se otorgarán recíprocamente una preferencia arancelaria regional..." (artículo 5) y, asimismo, admite que éstos celebren acuerdos de alcance regional y acuerdos de alcance parcial (artículo 4).

En cuanto a los acuerdos de alcance regional, ellos se caracterizan por la participación de la totalidad de los miembros de la ALADI, celebrándose en el marco de los objetivos y disposiciones del Tratado, pudiendo referirse a las materias y comprender los instrumentos previstos para los acuerdos de alcance parcial (artículo 6).

En lo que respecta a los acuerdos de alcance parcial, en su celebración no participan todos los países miembros de la ALADI y tienen como objetivo crear las condiciones necesarias para profundizar el proceso de integración regional mediante su progresiva multilateralización. Los acuerdos de alcance parcial pueden ser comerciales, de complementación económica, agropecuarios, de promoción del comercio o pueden adoptar otras modalidades, caracterizándose por contener tratamientos diferenciales consistentes en la desgravación arancelaria de la mercadería originaria de los Estados firmantes del mismo, pudiendo establecerse a ese efecto normas específicas en materia de origen (artículos 7, 8 y 9).

A modo de ejemplo, la República Argentina en el marco de la ALADI ha suscripto los Acuerdos de Alcance Parcial de Complementación Económica n° 14 y 18, en virtud de los cuales los países signatarios acordaron eliminar los gravámenes y demás restricciones aplicadas en su comercio recíproco, mediante la implementación de un programa de desgravación progresivo, lineal y automático de los productos originarios de los países signatarios del mismo.

disposiciones en el mismo contenidas, al Tratado que instituye la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio".

En relación con nuestro objeto de estudio, aquí también nos encontramos frente a un supuesto de no sujeción tributaria. En efecto, la importación a consumo de mercaderías originarias de los Estados que conforman áreas de preferencias arancelarias no se encuentra sujeta a derechos de importación, por haberse producido un recorte en el hecho gravado mediante la celebración de estos acuerdos.

Del mismo modo que acontece en las zonas de libre comercio, los acuerdos constitutivos de áreas de preferencias arancelarias eliminan los derechos de importación que gravan el ingreso a consumo de mercaderías originarias de los Estados parte, quedando sujeta al tributo únicamente la importación para consumo de mercaderías originarias de los Estados que no las conforman. En definitiva, estos acuerdos no hacen otra cosa más que desgravar en virtud del origen de la mercadería lo que, con anterioridad a su celebración, se encontraba gravado, teniendo como consecuente efecto el recorte y la reducción del hecho imponible de los derechos de importación.

Ello así, los acuerdos constitutivos de áreas de preferencias arancelarias tienen incidencia sobre el hecho gravado por los derechos de importación, circunstancia que, como ya hemos analizado, determina que no nos encontremos frente a un supuesto de exención tributaria. Nótese que no se trata aquí de exceptuar del pago del tributo a la mercadería por tratarse de bien determinado, o por ser sometida a un destino determinado o por estar destinada a un sujeto determinado, sino que lo que se produce es una modificación del hecho gravado con miras al desarrollo económico de una región, quedando éste circunscripto a las mercaderías originarias de los Estados ajenos al área de preferencias arancelarias. Esta modificación es lo que determina que, respecto de la importación a consumo de mercaderías originarias de los Estados parte del área de preferencias arancelarias, nunca se configure el hecho gravado, como así tampoco su consecuencia, la obligación de pago del tributo.

A lo dicho anteriormente cabe agregar el hecho de que la preferencia arancelaria es concedida en virtud de su origen, siendo éste concomitante a la mercadería desde su creación. Ello conlleva a que la preferencia arancelaria sea adquirida por la mercadería desde que existe como tal, con independencia del lugar

en el que se encuentre. Por tal motivo, al tiempo de su importación al territorio aduanero de un Estado integrante del área en cuestión, no se configura el hecho imponible de los derechos de importación, por encontrarse desgravada desde su propio nacimiento.

En resumidas cuentas, y al igual que sucede en las zonas de libre comercio, la naturaleza jurídica de la preferencia arancelaria concedida en virtud del origen de la mercadería en un área de preferencias arancelarias, responde a una no sujeción tributaria por éstas dos circunstancias:

1. La celebración del acuerdo produce la modificación del hecho imponible mediante a la desgravación de la mercadería originaria de los Estados parte y la consecuente limitación de los derechos de importación a la mercadería originaria de los Estados ajenos al área.

2. La preferencia arancelaria pactada es adquirida por la mercadería desde su origen y en virtud de éste, lo que implica que respecto de ella el hecho gravado jamás tenga lugar.

Por último, en este supuesto tampoco se configuran las restantes características de las exenciones. A fin de evitar ser reiterativos con lo ya expuesto en las zonas de libre comercio y en las uniones aduaneras, simplemente queremos dejar sentado que, al igual que en aquellos casos, este régimen acordado entre los Estados constituye la regla y no una excepción y, además, que estos acuerdos económicos no neutralizan una norma de imposición, sino que modifican el hecho gravado.

Conclusión.

Hemos visto en el presente trabajo que la diferencia esencial entre la exención y la no sujeción tributaria resulta ser su vinculación con el hecho gravado. El hecho gravado se encuentra previsto en la norma tributaria de manera hipotética, requiriendo para su configuración la producción de todos sus elementos integrantes, y teniendo como consecuencia jurídica la obligación de pago del tributo. En el instituto tributario de la exención, el supuesto exento realiza cada uno de los elementos constitutivos del hecho gravado. Sin embargo, en virtud de la existencia de una norma de exención, la obligación tributaria dispuesta en la norma de imposición se ve neutralizada. Por su parte, la no sujeción tributaria es la situación contraria a la descripta. El hecho no sujeto es aquel que no aparece contemplado en la hipótesis legal condicionante tributaria, no existiendo en consecuencia la causa que hace nacer la obligación de pago del tributo.

Ahora bien, la aplicación de estos conceptos a los distintos casos analizados en el presente trabajo evidencia que la naturaleza jurídica de la preferencia arancelaria reconocida con la presentación del certificado de origen responde a una no sujeción tributaria. En efecto, los acuerdos constitutivos de zonas de libre comercio y áreas de preferencias arancelarias importan una modificación del hecho gravado por los derechos de importación, el que se ve reducido debido a la desgravación de la mercadería originaria de los Estados parte, quedando así limitado a la importación a consumo de productos originarios de extrazona. Desde esta perspectiva, la mercadería originaria de los Estados parte no se encuentra sujeta a los derechos de importación al no encontrarse contemplada en el hecho gravado, el que requerirá para su configuración que la mercadería no resulte ser originaria de estos países. Distinto resulta ser el caso de las uniones aduaneras en las cuales los Estados han constituido un territorio aduanero común. En este caso, la desaparición de las distintas fronteras aduaneras permite que la mercadería originaria de la unión se desplace libremente a través del territorio aduanero común, sin que ello importe el egreso de mercadería desde un territorio aduanero y su ingreso hacia otro. Dicho más claramente, la existencia de un territorio aduanero común entre los Estados parte impide que se produzca una importación a consumo

en sentido propio, resultando determinante para la ausencia de la configuración del hecho gravado por los derechos de importación.

Finalmente, se advierte asimismo que en todos los casos analizados, al concederse la preferencia arancelaria en virtud del origen de las mercaderías, en definitiva, es el origen el que determina que respecto de las mercaderías originarias de los Estados parte jamás tenga lugar el hecho gravado por los derechos de importación.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

AGUIRRE CÁRDENAS, Carlos Federico, “Reglas de origen en los tratados de libre comercio de los Estados Unidos con Latinoamérica. El caso colombiano”, en PARDO CARRERO, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, ps. 73 a 115.

ALSINA, Mario A. – BARREIRA, Enrique C. – BASALDÚA, Ricardo Xavier – COTTER MOINE, Juan Patricio – VIDAL ALBARRACÍN, Héctor Guillermo, *Código Aduanero Comentado*, ts. I, II y III, 2ª ed. completada y actualizado por BARREIRA, Enrique C. - BASALDÚA, Ricardo Xavier - VIDAL ALBARRACÍN, Héctor Guillermo - COTTER, Juan P. - SUMCHESKI, Ana L. - VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo (h), AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2011.

ALSINA, Mario A.- BASALDÚA, Ricardo Xavier- COTTER MOINE, Juan Patricio, *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias*, t. IV, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1985.

BASALDÚA, Ricardo Xavier, “El origen de las mercaderías y el Mercosur”, en PARDO CARRERO, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, ps. 147 a 207.

- “La regionalización. Aspectos Generales”, en DÍAZ, Vicente O. (dir.), *Tratado de Tributación. Política y economía tributaria*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004, t. II., ps. 87 a 147.

- *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, 2ª ed., AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2013.

- *Tributos al comercio exterior*, 2ª ed., AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2016.

- *Derecho Aduanero, Parte General. Sujetos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992.

- “Disciplinas y herramientas para la integración económica”, ponencia presentada en el Primer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, celebrado en Guadalajara, México, los días 9 y 10 de junio de 2005, publicada en las respectivas *Memorias* de dicho encuentro por el Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas, ISEF, México (ps. 15 a 26), así como en ED del 28/10/2005 (sección “Tributario”), N° 11.373, Año XLIII, ps. 1 a 4.

- “Gravámenes al comercio exterior”, ponencia presentada en las XXX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, celebradas en Cartagena de Indias los días 15,16 y 17 de febrero de 2006, publicadas en las *Memorias del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, t. I. , 2006.

- "Sujetos gravados por los tributos aduaneros", *Impuestos*, nro. 22, octubre 2009, Buenos Aires, ps. 1850 a 1869.

BELTRÁN AMADO, Ana Ceila, "Origen desde el punto de vista de su prueba y su tratamiento por la Dirección de Aduanas de Colombia", en PARDO CARRERO, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, ps. 301 a 323.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985.

COSIO JARA, Edgar Fernando, "El tratamiento de las normas de origen en el derecho aduanero peruano", en PARDO CARRERO, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, ps. 209 a 239.

COTTER, Juan Patricio, "El régimen de origen", *Revista de Estudios Aduaneros*, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, N° 14, 1er y 2do semestres de 2000 - 1er semestre de 2001, Buenos Aires, Año XI, ps. 71 a 89.

CZAR DE ZALDUENDO, Susana, "Las normas de origen en el comercio internacional y el régimen de origen del Mercosur", *Revista de Derecho Privado y Comunitario*, Rubinzal-Culzoni, N° 8 Nulidades, 1995, Santa Fe, ps. 483 a 511.

FERRO, Carlos A.- FERRO, Francisco M., *Código Aduanero Comentado*, 2ª ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1990.

FIGUEREDO OMODEY, Flavia María, "El error en los certificados de origen", en PARDO CARRERO, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, ps. 273 a 299.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, 4ª ed., AbeledoPerrot, Buenos Aires, t. I, 2009.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, obra actualizada por NAVARRINE, Susana Camila – ASOREY, Rubén Oscar, 9ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2010, ts. I y II.

GUZMÁN MANRIQUE, Gustavo Adolfo, “La prueba de origen”, en PARDO CARRERO, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, ps. 241 a 272.

JARACH, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004.
- *El hecho imponible. Teoría general de derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.

MARCHEVSKY, Rubén A., *Impuesto al Valor Agregado*, Errepar, Buenos Aires, 2006.

MORENO YEBRA, Felipe, “El origen como elemento de exoneración fiscal”, en PARDO CARRERO, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, ps. 15 a 37.

NAVARRO VARONA, Edurne, *Las reglas de origen para las mercancías y servicios en la CE, EE.UU. y el GATT*, Editorial Civitas, Madrid, 1995.

PARDO CARRERO, Germán, “El origen de las mercancías y su incidencia tributaria”, en PARDO CARRERO, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, ps. 39 a 71.

PELECHÁ ZOZAYA, Francisco, *El origen de las mercancías en el régimen aduanero de la Unión Europea*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

PÉREZ-COTAPOS CONTRERAS, Juan José, “El régimen de origen en el tratado de libre comercio Chile-Colombia”, en PARDO CARRERO, Germán (dir.), *Incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, ps. 131 a 146.

RUIZ MEDRANO, Salvador Francisco, “La denominación de origen como criterio de origen en el tratado de libre comercio de América del Norte”, en PARDO CARRERO, Germán (dir.), *Incidencia del*

origen de la mercancía en materia tributaria, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, ps. 117 a 130.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, t. III, 1963.

SORTHEIX, Juan José A., “El problema del origen de las mercaderías y nuestra legislación aduanera autónoma”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, N° 33, Septiembre 1971, Buenos Aires, Año III, ps. 797 a 810.

- “El origen de las mercaderías y nuestra legislación penal aduanera”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, N° 34, Octubre 1971, Buenos Aires, Año III, ps. 882 a 896.

- “Evolución de los problemas del origen de las mercaderías en el resto de la legislación internacional y en la extranjera”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, N° 37, Enero 1972, Buenos Aires, Año 4, ps. 16 a 29.

- “La solución de los problemas aduaneros del origen de las mercaderías: Introducción al tema, efectos de las soluciones y sistematización de la materia”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, N° 38, Febrero 1972, Buenos Aires, Año 4, ps. 112 a 121.

- “Las definiciones del origen de las mercaderías y sus criterios. Las mercaderías en cuya producción interviene un solo país”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, N° 40, Abril 1972, Buenos Aires, Año 4, ps. 296 a 317.

- “Las definiciones del origen y las mercaderías en cuya producción interviene más de un país. El principio de la transformación sustancial y sus criterios negativos (los procesos mínimos)”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, N° 42, Junio 1972, Buenos Aires, Año 4, ps. 481 a 498.

- “Las definiciones del origen y las mercaderías en cuya producción interviene más de un país: los criterios positivos y el grupo de los criterios basados en el concepto de proceso”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, N° 49, Enero 1973, Buenos Aires, Año 5, ps. 1 a 13.

- “Las definiciones del origen y las mercaderías en cuya producción interviene más de un país: los criterios positivos del proceso específico calificador y del proceso que modifica la clasificación en la nomenclatura”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, N° 50, Febrero 1973, Buenos Aires, Año 5, ps. 108 a 125.

- “La estructura del hecho gravado por los derechos de importación”, *Revista Derecho Aduanero*, Ediciones Contabilidad Moderna, t. V-A, 1973, Buenos Aires, ps. 289 a 301, 385 a 401 y 680 a 699.

SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, 6ª ed., AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2016.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª ed., Depalma, Buenos Aires, 2001.