

Mazio, Federico Ignacio

*Tributación aduanera argentina: aproximaciones
a su estudio*

**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:

Mazio, F. I. (2017). Tributación aduanera argentina : aproximaciones a su estudio [en línea]. Tesis de Maestría en Derecho Tributario. Universidad Católica Argentina. Facultad de Derecho. Disponible en:
<http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/tesis/tributacion-aduanera-argentina-mazio.pdf> [Fecha de consulta:]



FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

Tributación Aduanera Argentina

Aproximaciones a su estudio

Autor
Federico Ignacio Mazio

2017

TRIBUTACIÓN ADUANERA ARGENTINA

APROXIMACIONES A SU ESTUDIO

INTRODUCCIÓN GENERAL

La presente obra consistirá en una investigación monográfica acerca de la tributación aduanera Argentina. El trabajo estará dirigido a profesionales del Derecho Tributario, del Derecho Aduanero y de todos aquellos interesados en la temática del comercio internacional. Ello es así, debido a que se incluirá aspectos que seguramente son conocidos por tributaristas, pero no por aduaneros, o por estos últimos, pero no por los primeros. En tal razón, se pretende realizar una obra acabada sobre la tributación aduanera Argentina incluyendo situaciones controvertidas, análisis de derecho comparado, opiniones de distintos doctrinarios y una vasta jurisprudencia principalmente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación como, asimismo, de los tribunales inferiores.

El quehacer profesional y la marcada existencia de políticas, muchas de ellas muy cuestionadas, relacionadas con la tributación aduanera en la Argentina me llevaron al estudio de la materia.

A todo ello se suma que de estudios empíricos, se refleja que en la mayoría de los países en vías de desarrollo, los derechos de aduana, típicos impuestos a las importaciones, tienen un protagonismo importante en sus economías y constituyen la única restricción de naturaleza económica aceptada por todos dentro del marco de la OMC (Organización Mundial del Comercio). Incluso en las naciones más pobres ven en éstos una de sus primeras fuentes de ingresos fiscales, por no decir la primera.

Por otro lado, cabe remarcar que varios países recurren a los derechos a las importaciones y, en general, a los impuestos sobre el comercio exterior, para hacer frente a sus crisis de carácter fiscal. Al respecto, nuestro país es el principal exponente sobre esto. En el cual ante las graves dificultades de carácter económico y fiscal que atravesó a finales de la década de 1990 y principios del 2000, hizo despertar los derechos aduaneros sobre las exportaciones de ciertas mercancías respecto de las cuales nuestro país es el principal productor (principalmente de productos agrícolas: soja, oleaginosas, etc.), estoy hablando de las llamadas "retenciones a las importaciones", típicos impuestos a las operaciones de comercio exterior (exportaciones).

En suma, lo expuesto justifica el estudio de este tipo de derechos que se aceptan, en general, como de contenido tributario, pero que en la práctica llevan a que su regulación se efectúe inapropiadamente, desconociendo principios tributarios esenciales.

Por todo ello, esta obra constituye una herramienta de suma importancia para todo tributarista o aduanerista para defender de la mejor forma los intereses y demandas de los contribuyentes frente al avasallamiento recaudatorio de la Administración.

INFORME DEL DOCTOR JORGE H. DAMARCO

El doctor Federico Ignacio Mazio ha elaborado un trabajo sobre “Tributación Aduanera Argentina” en el que se explican los principios generales y las instituciones fundamentales de la parte general del derecho tributario aduanero. Asimismo, se describen, a través de sus rasgos esenciales, cada uno de los tributos aduaneros.

El trabajo, fundamentalmente es de carácter descriptivo, aun cuando por momentos se torna analítico en relación a alguna institución del derecho aduanero. Constituye un guía clara y precisa para aquellos que nunca se han acercado al derecho aduanero y desean iniciarse en el conocimiento del tema. Su lectura equivale a un curso introductorio del Derecho Tributario Aduanero.

La estructura del trabajo es metodológicamente correcta, contiene una redacción acorde a la entidad del trabajo y contiene las citas doctrinarias y jurisprudenciales necesarias para la explicación que se expone.

El desarrollo de cada uno de los temas es sólido y se sujeta, ordenadamente, a las normas positivas del Código Aduanero.

Finalmente, debo señalar, que, en mi opinión y en atención a lo manifestado, el trabajo está en condiciones de ser evaluado por el Tribunal Examinador.

ANTECEDENTES DEL AUTOR

- Federico Ignacio Mazio (2011) es Abogado por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.
- Posee un posgrado (2015) en Programa de Actualización en Derecho Aduanero y de la Integración en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.
 - Es profesor Ayudante de la asignatura “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” en la cátedra del Dr. Jorge H. Damarco en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.
- En la actualidad es Jefe de Despacho de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Secretaría Judicial n° 1 a cargo del Dr. Damián Ignacio Font.
- Se ha desempeñado por muchos años en la Secretaría Judicial n° 7 del Alto Tribunal, elaborando todo tipo de proyectos y causas vinculadas al derecho tributario y aduanero.
- Ha publicado cantidad de artículos en revistas especializadas argentinas. A saber:
 - “El Factor de Convergencia”. Su Naturaleza Jurídica. Publicado por la revista “Técnica Impositiva”, correspondiente al n° 252 del mes de octubre de 2012.
 - Tránsito de Importación: “Responsabilidad tributaria por incumplimiento a dicho régimen, mediando siniestro o robo”. Publicado por la revista “Técnica Impositiva”, correspondiente al n° 255 del mes de enero de 2013.
 - “El alcance de la responsabilidad infraccional aduanera en el artículo 315 en los casos de pérdida de mercaderías por fuerza mayor o caso fortuito. El criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de los tribunales inferiores”, publicado en calidad de ponencia por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en las VI Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Ed. Errepar.
 - Liquidación de reintegros a la exportación: “La Seguridad Jurídica y el Derecho de Propiedad del Contribuyente”. Publicado por la revista “Técnica Impositiva”, correspondiente al n° 265 del mes de noviembre de 2013.
- Participó de varias conferencias, cursos y jornadas sobre la materia. Entre los que se destacan:
 - Curso de Posgrado de "Derecho Aduanero y Cambiario", organizado por la Escuela de Estudios de Posgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, dictado en el segundo período 2012.
 - Participación en calidad de asistente en la “Primera Jornada de Derecho Tributario: Procedimiento Tributario”, organizada por la “Carrera de Especialización en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, el día 15 de noviembre de 2012.
 - Participación en calidad de ponente en el Panel II: "Nuevas perspectivas del Derecho Penal Aduanero" en las “VI Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero”, organizada por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), los días 13, 14 y 15 de agosto de 2013.
 - Participación en calidad de asistente en la “Segunda Jornada de Derecho Tributario: Régimen Sancionatorio”, organizada por la “Carrera de Especialización en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, el día 7 de noviembre de 2013.
 - Participación en calidad de asistente en las “VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero”, organizada por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), los días 6 y 7 de agosto de 2015.
 - Participación en calidad de asistente en la “Jornada de Derecho Aduanero”, organizada por el Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario de

la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, el día 26 de octubre de 2015.

- Participación en calidad de asistente en la “Cuarta Jornada de Derecho Tributario: Implicancias del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación en materia tributaria”, organizada por la “Carrera de Especialización en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, el día 29 de octubre de 2015.

- Es miembro adherente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

TRIBUTACIÓN ADUANERA ARGENTINA

INDICE GENERAL

Págs.

CAPÍTULO 1: DERECHO ADUANERO

I. 1. DEFINICIÓN Y CONTENIDO	9
I. 1. 1 Objeto de estudio del Derecho Aduanero.....	11
I. 1. 1. 1 Importación y exportación.....	11
I. 1. 1. 2 Mercadería.....	12
I. 1. 1. 3 Origen.....	13
I. 1. 1. 4 Individualización.....	13
I. 1. 1. 5 Clasificación.....	13
I. 1. 1. 6 Valoración.....	14
I. 1. 2 Ámbito espacial del Derecho Aduanero.....	14
I. 1. 3 Ámbito temporal de aplicación del Derecho Aduanero.....	15
I. 2. CONCEPTOS INTRODUCTORIOS DEL DERECHO ADUANERO.....	15
I. 2. 1 Territorio aduanero.....	15
I. 2. 2 Territorios aduaneros especiales.....	16
I. 2. 3 Áreas francas.....	16
I. 2. 4 Exclaves y enclaves.....	17
I. 2. 5 Mar territorial y ríos internacionales.....	17
I. 2. 6 Restricciones arancelarias y no arancelarias.....	17
I. 2. 7 Aduana y control aduanero.....	18
I. 2. 8 Destinaciones aduaneras.....	19

CAPÍTULO 2: DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO. PARTE GENERAL

II. 1 Tributos al comercio exterior. Derechos aduaneros.....	22
II. 2 Génesis de los derechos aduaneros.....	23
II. 2. 1 Los derechos aduaneros en la Argentina.....	24
II. 3 Naturaleza jurídica de los derechos aduaneros.....	26
II. 4 Características generales de los derechos aduaneros.....	29

CAPÍTULO 3: DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO ADUANERO

III. 1 Principios tributarios constitucionales y constitucionalizados aplicados a la materia aduanera.....	33
III. 1. 1 Principio de reserva de ley.....	33
III. 1. 2 Principio de razonabilidad.....	38
III. 1. 3 Principio de seguridad jurídica.....	39
III. 1. 4 Principio de igualdad.....	43
III. 1. 5 Principio de no confiscatoriedad.....	44
III. 1. 6 Principio de equidad.....	46
III. 1. 7 Principio de capacidad contributiva.....	47
III. 1. 8 Principio de generalidad.....	48
III. 1. 9 Principio de proporcionalidad.....	49
III. 1. 10 Principio de uniformidad.....	50
III. 2 Los derechos aduaneros y los tratados internacionales.....	50

CAPÍTULO 4: DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO. PARTE SUSTANTIVA

IV. 1 Relación jurídica aduanera y relación jurídica tributaria aduanera.....	52
IV. 2 La obligación tributaria aduanera.....	53
IV. 2. 1 Nacimiento de la obligación tributaria aduanera.....	53
IV. 2. 2 Naturaleza de la obligación tributaria aduanera.....	54
IV. 2. 2. 1 El derecho aduanero como una carga real.....	54
IV. 2. 2. 2 El derecho aduanero como un derecho real.....	55
IV. 2. 2. 3 El derecho aduanero como una obligación propter rem.....	56
IV. 2. 2. 4 El derecho aduanero como una carga personal.....	57
IV. 2. 2. 5 El derecho aduanero como una obligación personal	57

IV. 2. 3 La obligación tributaria aduanera en la Argentina.....	58
IV. 3 El hecho imponible en los derechos aduaneros.....	59
IV. 3. 1 Teorías que explican el momento de acaecimiento del hecho imponible.....	60
IV. 3. 1. 1 Teoría del cruce de la línea de frontera.....	60
IV. 3. 1. 2 Teoría de la entrada	61
IV. 3. 1. 3 Teoría de la declaración para consumo.....	61
IV. 3. 1. 4 Teoría de la nacionalización.....	62
IV. 3. 1. 5 Teoría de la importación para consumo.....	62
IV. 3. 2 La teoría de la importación para consumo en la legislación argentina.....	63
IV. 3. 3 La teoría de la importación para consumo en el Código Aduanero Europeo...	64
IV. 3. 4. Momento idóneo para la liquidación tributaria aduanera.....	64
IV. 4 Los sujetos en la obligación tributaria aduanera.....	65
IV. 4. 1 Sujeto activo.....	65
IV. 4. 2 Sujetos pasivos.....	65
IV. 4. 2. 1 Deudores por deuda propia.....	66
IV. 4. 2. 2 Deudores por deuda ajena.....	66
IV. 5 Factores cuantificadores de la obligación tributaria aduanera.....	68
IV. 5. 1 La valoración en el GATT.....	70
IV. 5. 1. 1 Principios generales del Acuerdo de Valoración.....	71
IV. 5. 1. 2 Métodos de Valoración.....	72
IV. 5. 2 Precios de transferencia.....	77
IV. 5. 2. 1 Métodos empleados para el control de los precios.....	78
IV. 5. 3 Valoración en Aduana vs. Precios de Transferencia.....	80
IV. 6 La causa de la obligación tributaria aduanera.....	81
IV. 7 Extinción de la obligación aduanera tributaria aduanera.....	81
IV. 7. 1 Pago de lo debido.....	82
IV. 7. 2 Compensación.....	83
IV. 7. 3 Condonación.....	83
IV. 7. 4 Transacción en juicio.....	84
IV. 7. 5 Prescripción.....	84
IV. 7. 6 Novación.....	84
IV. 7. 7 Confusión.....	85
CAPÍTULO 5: DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO. PARTE ESPECIAL	
V. 1 Derechos de importación.....	85
V. 1. 1 Su importancia.....	85
V. 1. 2 El hecho gravado de los derechos de importación.....	86
V. 1. 3 Ámbito temporal.....	87
V. 1. 4 Bases de liquidación.....	88
V. 2 Impuesto de equiparación de precios.....	88
V. 2. 1 Su hecho gravado.....	88
V. 2. 2 Bases de liquidación.....	88
V. 3 Derechos antidumping.....	89
V. 4 Derechos compensatorios.....	91
V. 5 Derechos de exportación.....	92
V. 5. 1 Aspectos generales.....	92
V. 5. 2 El hecho gravado en los derechos de exportación.....	93
V. 5. 3 Ámbito temporal.....	94
V. 5. 4 Bases de liquidación.....	95
V. 6 Tasas aduaneras.....	95
V. 6. 1 Tasa de estadística.....	95
V. 6. 2 Tasa de comprobación.....	96
V. 6. 3 Tasa de servicios extraordinarios.....	96

V. 6. 4 Tasa de almacenaje.....	97
V. 7 Contribuciones especiales al comercio exterior.....	97
EPÍLOGO.....	99
BIBLIOGRAFÍA	100

LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

ACE: Acuerdo de Complementación Económica.
a.C: Antes de Cristo.
Ac. Acápite.
Ap: Apartado.
Art.: Artículo.
AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos.
ALADI: Asociación Latinoamericana de Integración.
ATA: Agente de transporte aduanero
CA: Código Aduanero.
CC: Código Civil.
CAC: Código Aduanero Comunitario.
CADH: Convención Americana sobre Derechos Humanos.
CAE.: Código Aduanero Europeo.
CCyCN: Código Civil y Comercial de la Nación.
CIJ: Certificado de Importación de Juguetes.
CN: Constitución Nacional.
CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación.
DADDH: Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.
DJAI: Declaración Jurada Anticipada de Importación.
DGA: Dirección General de Aduanas.
DUDH: Declaración Universal de Derechos Humanos.
FOB: Free on Board. "Libre a bordo".
FOR: Free on Rail. "Libre sobre ferrocarril".
FOT: Free on Truck. "Libre sobre camión".
GATT: General Agreement on Tariffs and Trade o "Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio".
Inc.: Inciso.
IG: Impuesto a las Ganancias.
IVA: Impuesto al Valor Agregado.
LIG: Ley de Impuesto a las Ganancias.
MCTAL: Modelo de Código Tributario para América Latina
ME: Ministerio de Economía.
MERCOSUR: Mercado Común del Sur.
Modif.: Modificaciones.
OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
O.M.A.: Organización Mundial de Aduanas.
OMC: Organización Mundial del Comercio.
Párr: Parrafo.
UE: Unión Europea.

CAPÍTULO I: DERECHO ADUANERO

Antes de adentrarnos a lo que va ser nuestro eje del trabajo, es decir, la "tributación aduanera", es imprescindible conocer terminología y conceptos propios del Derecho Aduanero. Cabe remarcar que sin tal conocimiento resulta imposible comprender todo aquello relacionado con los tributos aduaneros. En tal razón, propongo abordar la aludida temática como punta pie inicial de esta obra.

I. 1. Definición y contenido

Las diversas concepciones sobre el Derecho Aduanero a lo largo del tiempo siempre estuvieron emparentadas a las ideas imperantes sobre el rol del Estado sobre la Economía y, relacionado a ello, la finalidad o el propósito del establecimiento de tributos que gravaran la importación y la exportación de mercaderías.

En un primer momento, con la presencia de un Estado gendarme, se relacionaba al Derecho Aduanero como una parte o rama del Derecho Financiero¹, que tenía por objeto la actividad del Estado referida a los recursos y al gasto. Con lo cual, desde esta perspectiva, los derechos de importación, al igual que los demás tributos, sólo cumplían una finalidad rentística.

Posteriormente, a razón de la mayor intervención del Estado sobre la economía, se va vislumbrando que los tributos –particularmente los aduaneros- no sólo tenían un propósito rentístico, sino también constituían un instrumento sumamente eficaz de la política económica, que permite alentar o desalentar las importaciones o las exportaciones. De tal modo, se acentuó la presencia del Derecho Fiscal o Tributario. A tal punto de que algunos autores priorizaban esta materia por sobre el Derecho Aduanero², o mismo, considerar al Derecho Aduanero como parte integrante del Derecho Fiscal o Tributario³.

Con el paso del tiempo, producto de la marcada intervención del Estado sobre la Economía, se necesitó la implementación de políticas cada vez más complejas, aumentándose, de esta forma, notoriamente las funciones encargadas a las aduanas. Éstas, además de los derechos aduaneros, podían aplicar las llamadas restricciones directas (prohibiciones, contingentes, licencias, cupos, etc.). Esto llevó a que el Derecho Aduanero no sólo tuviera en cuenta aplicar las normas tributarias o fiscales, sino también las administrativas, penales y procesales.

Todo lo expuesto, llevó a considerar hoy por hoy al Derecho Aduanero como el conjunto de normas jurídicas de Derecho público que tienen por objeto la regulación del tráfico internacional de mercaderías⁴.

De la definición expuesta conviene realizar algunas apreciaciones:

La definición habla del “conjunto de normas jurídicas de Derecho público...”, ello quiere decir que los diversos estados efectúan su normativa tanto a nivel nacional – fruto del dictado de leyes en el ámbito interno- como a nivel internacional –producto de la suscripción de diversos tratados plurilaterales o bilaterales sobre la materia⁵- para

¹ En ese sentido, Mario Barducci, quien expresa que “El Derecho Aduanero constituye una parte del Derecho Financiero y se halla estrechamente ligado a la economía política y a la ciencia de las finanzas...” (“Elementi di Diritto e Tecnica Doganale”, Pirola Editore, Milán, 1984, pág. 11.

² Entre ellos, Louis Pabón, Pedro Gual Villalbí, Ismael Basaldúa, Rafael Bielsa.

³ Entre éstos, Pedro Fernández Lalanne, Carlos A. Ferro y José J. L. Di Fiori.

⁴ Basaldúa, Ricardo Xavier “Derecho aduanero”. Parte General. Sujetos. Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, cap. II, pág. 47.

⁵ En los cuales se destacan el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994 y los demás acuerdos de la OMC relativos al comercio internacional de mercaderías; entre los cuales cabe resaltar a: el Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio, Acuerdo relativo a la aplicación del

regular su comercio exterior. Cabe destacar que, dentro de éste último nivel se incluyen los numerosos acuerdos de integración económica, que funcionan generalmente como los marcos normativos para conducir los respectivos procesos, dentro de los cuales la terminología aduanera resulta fundamental. En consecuencia, como una primera aproximación podemos decir que los derechos aduaneros nacionales coexisten con el derecho aduanero internacional, multilateral o regional que, como resultado de las disciplinas aprobadas en la esfera de la OMC o de los órganos supranacionales o intergubernamentales creados por acuerdos integrativos, van acotando y reduciendo paulatinamente su ámbito de aplicación.

Pero no solamente podemos vincular al derecho aduanero con el derecho internacional o regional. En efecto, el Derecho Aduanero es un sistema plurinormativo, es decir, se encuentra integrado por distintas ramas del derecho. Se encuentra integrado, además, por disposiciones del Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, Derecho Tributario, Derecho Penal, Derecho Comercial, Derecho Internacional y Derecho Procesal. En ese sentido, cabe precisar, sucintamente, el contenido de cada uno:

En el Derecho Constitucional Aduanero hallamos allí una serie de atribuciones de los poderes del Estado para regular el comercio exterior. Asimismo, en esta materia se encuentran una serie de principios inquebrantables que tales poderes no pueden derribar. Me estoy refiriendo a todo lo que hace al ejercicio de la potestad tributaria y a la actividad administrativa aduanera, parte del presente trabajo.

En el Derecho Administrativo Aduanero se encuentran las reglas que regulan la actividad de la aduana, del servicio aduanero y lo atinente a la aplicación de las prohibiciones a la importación y exportación.

En el Derecho Tributario Aduanero -esta materia va a ser el eje de nuestro trabajo- se abarca las normas relativas a la aplicación de los gravámenes al comercio exterior.

En el Derecho Penal Aduanero se comprenden las normas tendientes a asegurar el regular ejercicio de la función de control por parte de la aduana. Aquí se ubican las infracciones aduaneras y el ilícito aduanero por antonomasia, el contrabando.

En el Derecho Comercial Aduanero ubicamos las normas aduaneras relacionadas a facilitar el comercio internacional, como asimismo, lo atinente a los sujetos auxiliares del comercio, despachantes de aduana y agentes de transporte aduanero.

En el Derecho Internacional Aduanero, como dijimos, se encuentra la actividad desplegada por la OMC (Organización Mundial del Comercio) y la OMA (Organización Mundial de Aduanas). Fundamentalmente se trata aquí, principalmente, lo relacionado con las negociaciones comerciales multilaterales y las restricciones directas e indirectas al comercio exterior en los distintos acuerdos complementarios.

Finalmente, en el Derecho Procesal Aduanero se reflejan las disposiciones que rigen los procedimientos que se realizan ante el servicio aduanero.

En suma, todas estas normas tienden a cumplir el objeto del Derecho Aduanero, es decir, el tráfico internacional de mercaderías. Con lo cual ahora, a diferencia de antes, no podemos vincular al derecho aduanero con las normas tributarias, sino, como vimos, con múltiples normativas todas de igual importancia.

Artículo VII del GATT de 1994, Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VI del GATT de 1994, Acuerdo sobre Salvaguardias, Acuerdo sobre Normas de Origen, Acuerdo sobre Inspección Previo a la Expedición, Acuerdo sobre Procedimientos para el Trámite de Licencias, Acuerdo sobre Agricultura, Acuerdo sobre los Textiles y el Vestido y Acuerdo sobre las Medidas en materia de Inversiones relacionadas con el Comercio.

I. 1. 1 Objeto de estudio del Derecho Aduanero

Como se dijo el objeto del Derecho Aduanero lo constituye el tráfico internacional de mercaderías; pero... ¿qué comprende? y ¿qué se requiere para que tenga lugar ese tráfico internacional de mercaderías?. En ese sentido, siguiendo un sentido lógico de las palabras, podemos decir que la expresión tráfico denota la existencia de varios objetos en movimiento, y al ser internacional se infiere que dicho movimiento de objetos se realice entre, al menos, dos espacios que correspondan a dos naciones.

Desde el punto de vista aduanero, llamaremos a esos objetos mercadería y a esas naciones "territorios aduaneros". Cabe destacar que en esta materia no se requiere la presencia de dos "naciones" sino dos "espacios económicos". Refuerza tal tesis el hecho de que para ser miembro de la OMC⁶ no resulta necesario reunir la condición de Estado o nación, sino que basta constituir un territorio aduanero que goce de plena autonomía en la conducción de sus relaciones exteriores (art. XII del Acuerdo de Marrakech). En concordancia a ello, ya el artículo XXIV, párrafo 2, del entonces GATT de 1947 determinaba que "A los efectos del presente Acuerdo, se entenderá por territorio aduanero todo territorio que aplique un arancel distinto u otras reglamentaciones comerciales distintas a una parte sustancial de su comercio con los demás territorios", volveremos sobre este concepto más adelante.

En consecuencia, vemos que para que tenga lugar ese tráfico de mercaderías no se requiere la condición de Estado sino, basta con la constitución de un territorio aduanero que goce de plena autonomía en la conducción de sus relaciones exteriores. Al ingreso de las mercaderías al territorio aduanero lo denominamos "importación" y a la salida de las mismas lo llamaremos "exportación".

El Derecho Aduanero debe velar por el control de ese tráfico internacional de mercaderías. Tal finalidad se pone de manifiesto en todo el ordenamiento aduanero, ya sea que se controle para aplicar restricciones directas o indirectas a la importación y a la exportación de mercaderías o para hacer efectivos los beneficios de los estímulos a la exportación. El control se manifestará de distintas maneras y con diversa intensidad en los diferentes ámbitos especiales de aplicación del Derecho Aduanero. Para hacerlo efectivo la aduana tendrá, entre otras funciones, identificar cada mercadería, determinar su origen y procedencia, clasificarla en la nomenclatura arancelaria y determinar su valor en aduana. A continuación, explicaremos tales conceptos.

I. 1. 1. 1 Importación y exportación

Como dijimos más arriba el objeto del derecho aduanero lo constituye el control al tráfico internacional de mercaderías. Esa idea de tráfico, denota la presencia de un movimiento y, justamente, para referirse a ese movimiento de la mercadería entre los territorios aduaneros se utilizan las expresiones de importación y exportación.

⁶ La Organización Mundial del Comercio (OMC) es el único organismo internacional que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países. Su principal propósito es asegurar que las corrientes comerciales circulen con la máxima facilidad, previsibilidad y libertad posible. Los pilares sobre los que descansa este sistema son los Acuerdos de la OMC, que han sido negociados y firmados por la gran mayoría de los países que participan en el comercio mundial y ratificados por sus respectivos parlamentos. Esos acuerdos establecen las normas jurídicas fundamentales del comercio internacional. Son esencialmente contratos que garantizan a los países Miembros importantes derechos en relación con el comercio y que, al mismo tiempo, obligan a los gobiernos a mantener sus políticas comerciales dentro de unos límites convenidos en beneficio de todos. Aunque son negociados y firmados por los gobiernos, los acuerdos tienen por objeto ayudar a los productores de bienes y de servicios, los exportadores y los importadores a llevar adelante sus actividades.

El Consejo de Cooperación Aduanera en su Glosario de Términos Aduaneros Internacionales define a los conceptos de la siguiente manera: "Exportación: acción de hacer salir del territorio aduanero una mercadería cualquiera"; "Importación: acción de introducir en un territorio aduanero una mercadería cualquiera". En similar sentido, nuestro Código Aduanero precisa las definiciones de ambos conceptos en su artículo 9, en donde establece que "Importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero. Exportación es la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero".

En este punto resulta necesario recalcar que se requiere que la mercadería se ponga en movimiento a través de estos fenómenos y atraviese las fronteras aduaneras para que así resulten de aplicación las prohibiciones y los tributos aduaneros referidos a la introducción y a la salida de las mercaderías de un territorio aduanero, materia que vamos a desarrollar a lo largo del presente trabajo.

I. 1. 1. 2 Mercadería

La actividad de importación y exportación tuvo en sus inicios un estricto carácter comercial, por este motivo se la ha considerado como un "acto de comercio" y a su objeto, que cruza las fronteras, "mercancía o mercadería". Con el paso del tiempo, dado que la importación o exportación excedía lo fiscal y el Estado ejercía la regulación de su control, llevó a otorgarle a este último vocablo un significado amplio, diferente y particular; que quedó plasmado en nuestro art. 10 del CA. En efecto, la referida disposición entiende por mercadería a "todo objeto susceptible de ser importado o exportado".

Al definirse como "objeto" se le otorga al vocablo una connotación bien amplia debido a que abarca todo lo que no es el sujeto mismo, admitiendo que se incluyan bienes materiales e inmateriales. En ese sentido, la Exposición de Motivos aclara el concepto de "mercadería" puntualizando que quedan gravadas no sólo las cosas (art. 16 del Código Civil y Comercial de la Nación), sino también otro tipo de bienes como por ejemplo el gas y la electricidad.

Tradicionalmente, los bienes materiales resultaban relevantes, a los fines aduaneros, en tanto manifestaran un incremento de valor de un sustrato material al cual se incorporaban y que era susceptible de desplazarse a través de las fronteras. Sin perjuicio de ello, en este art. 10, ap. 2, la ley 25.063 introdujo "como si se tratara de mercadería" a las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios" y a los "derechos de autor y derechos de propiedad intelectual". Tal incorporación pretendió incorporar las locaciones de servicios y obra, así como los derechos de propiedad intelectual, al concepto de "mercadería". La consecuencia de ello, implicaría la aplicación de las normas operativas, tributarias, de restricciones, de estímulos y penales que rigen para la importación y exportación, lo que motivó serios reparos de la doctrina. Asimismo, al decir de Zunino, tampoco se ha previsto el modo en que estos derechos deberían declararse "aduaneramente", ni como quedarán incluidos en los requisitos establecidos por la aduana (arts. 234, 235, 332 y 333). No resulta nítido cómo podría ejercitar el servicio aduanero su inexcusable función de control al supuesto de "arribo" de estos bienes y menos aún se comprende el eventual comportamiento de las destinaciones suspensivas para este tipo de bienes⁷.

⁷Zunino, Gustavo, "La propiedad intelectual y los servicios en el Código Aduanero, en AA. VV., Reforma tributaria del 99. Análisis crítico de la ley 25.063, Errepar, Buenos Aires, págs. 281 a 311.

En este aspecto, se estima que conforme el propósito del derecho aduanero sólo sería pasible de control por parte de la Aduana todo aquello que se ve, es decir, los bienes materiales, no así los bienes inmateriales.

I. 1. 1. 3 Origen

El origen de las mercaderías se determina en base a las denominadas "reglas de origen" establecidas por cada Estado o como consecuencia de los tratados bilaterales o plurilaterales que se hubiera suscripto.

Descifrar el origen de una mercadería significa desentrañar de "donde es". Se trata de saber de qué lugar es oriunda, es decir, donde ha nacido o ha sido creada.

Cabe destacar que no debe confundirse el origen con la procedencia de las mercaderías. El origen se refiere al lugar donde han nacido, extraído, cosechado, pescado las mercaderías. Mientras que la procedencia se refiere al lugar donde provienen las mercaderías, entendiendo por ello el lugar donde han sido expedidas con destino final al país de que se trate.

En cuanto a las reglas de origen, se remarca que se distinguen entre reglas de origen "preferenciales" y "no preferenciales". Las reglas de origen "no preferenciales" conforman una regulación general y neutra. En cambio las reglas de origen "preferenciales" surgen de regímenes especiales, por ejemplo, de acuerdos internacionales entre dos o más Estados. Las mismas contienen criterios especiales para atribuir origen, que posibilitan tratamientos privilegiados.

I. 1. 1. 4 Individualización

Como mencionamos, una de las funciones de las aduanas lo constituye el lograr individualizar las mercaderías que ingresan a ella. Con tal propósito, se ha utilizado el mecanismo de "nomenclaturas aduaneras", donde se encuentran "individualizadas" todas las mercaderías susceptibles del tráfico internacional.

Tales nomenclaturas constituyen sistemas de designación y codificación de las mercaderías, en donde, además de describirse a las mercaderías, se las identifica numéricamente de acuerdo a su ubicación en el Capítulo, la Partida y Sub partida.

Actualmente rige en el mundo la Nomenclatura del Sistema Armonizado, mecanismo adoptado mediante el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías realizado en Bruselas el 14 de junio de 1983.

Se advierte que en la actual Nomenclatura no figura en ella ni los "servicios" ni los "derechos de propiedad intelectual". Ello es así, debido a que su inmaterialidad e intangibilidad impide que sean susceptibles a control por el servicio aduanero, salvo que se incorporen a una mercadería. Cuando ello ocurra se manifestará en el valor de aduana de la misma ya que se incrementa la base imponible de los derechos de importación ad valorem.

I. 1. 1. 5 Clasificación

Esta función encomendada a la aduana tiene lugar cuando las mercaderías deben ser ubicadas en la nomenclatura. Al existir divergencias en la clasificación de una mercadería en la Nomenclatura del Sistema Armonizado, el organismo que decide, a nivel partida y subpartida, es la Organización Mundial de Aduanas, que tiene a su cargo su administración y actualización.

I.1.1.6 Valoración

La Valoración de la mercadería constituye una de las funciones principales de las aduanas. Sin perjuicio de que vamos a tratar este tema con mayor profundidad más adelante; cabe destacar aquí, su importancia, especialmente, cuando se trata de la aplicación de derechos aduaneros ad valorem, ya que estos tributos deben aplicarse sobre el valor de las mercaderías. A diferencia de los derechos aduaneros específicos, donde su importe se determina sobre una base distinta que el valor, por ejemplo, el peso, el volumen, la longitud, el número de piezas.

Aquí se debe tener presente el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, que, a nivel internacional, rige la valoración de las mercaderías importadas. El sistema previsto en el Acuerdo sobre valoración contempla seis métodos de valoración que, deben ser aplicados sucesivamente, siguiendo un taxativo orden de prelación.

I.1.2 Ámbito espacial del Derecho Aduanero

La normativa aduanera se ve reflejada tanto a nivel nacional, en la legislación sancionada por los Estados para regular su comercio exterior, como a nivel internacional, producto de los tratados multilaterales o bilaterales referidos a la materia.

De tal manera, los derechos aduaneros nacionales conviven conjuntamente con el derecho aduanero internacional.

Desde el punto de vista nacional, tomando como referencia nuestro país podemos decir que la legislación aduanera resulta de aplicación, en principio, a todo el ámbito sometido a la soberanía nacional. Ello es así ya que nuestro Código Aduanero en su art. 1º prevé que el mencionado código se aplica en todo el ámbito sometido a la soberanía de la Nación. Sin embargo, puede ocurrir que dicho ámbito se pueda ampliar con los llamados "enclaves"⁹ o, por el contrario, reducir con los denominados "exclaves"¹⁰.

Por el contrario, a diferencia del llamado "territorio nacional" se encuentra el denominado "territorio aduanero", que es al ámbito espacial donde se aplica el arancel así como las prohibiciones económicas a la importación y a la exportación (Art. XXIV, párrafo 2 del GATT y art. 2 del CA). En consecuencia, vemos que tal concepto difiere del mencionado anteriormente -"territorio nacional"-, que refiere a un contenido político. En tal sentido, el territorio nacional puede coincidir geográficamente con el territorio aduanero. A veces varios territorios nacionales conforman un solo territorio aduanero (por ejemplo, la Unión Europea). Y, otras veces, en un territorio nacional conviven diversos territorios aduaneros (por ejemplo, ley 19.640, territorio aduanero general y área aduanera especial).

⁸ Podemos mencionar al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994 y demás acuerdos de la OMC relativos al comercio internacional de mercaderías: Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio, Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VI del GATT de 1994, Acuerdo sobre Salvaguardias, Acuerdo sobre Normas de Origen, Acuerdo sobre Inspección Previa a la Expedición, Acuerdo sobre Procedimientos para el Trámite de Licencias, Acuerdo sobre Agricultura, Acuerdo sobre los Textiles y el Vestido y Acuerdo sobre las Medidas en materia de Inversiones relacionadas con el Comercio.

⁹ Ámbito sometido a la soberanía de otro Estado, en el cual, mediando un convenio internacional, se permite la aplicación de la legislación aduanera nacional.

¹⁰ Ámbito sometido a la soberanía nacional, en el cual, mediando un convenio internacional, se permite la aplicación de la legislación aduanera de otro Estado.

I. 1. 3 Ámbito temporal de aplicación del Derecho Aduanero

En referencia a este tópico ineludiblemente tenemos que ir al recién sancionado Código Civil y Comercial que establece las pautas directrices sobre la materia.

Conforme al citado cuerpo normativo: "Las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen" (art. 5°). De acuerdo a ello, al igual que el Código de Vélez, se determina, en primer lugar, como requisito indispensable para la obligatoriedad de las leyes, su publicación y, en segundo lugar, el momento a partir del cual tales leyes son obligatorias.

Por otro lado, el art. 7° del mismo ordenamiento reza que: "A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales. Las nuevas leyes supletorias no son aplicables a los contratos en curso de ejecución, con excepción de las normas más favorables al consumidor en las relaciones de consumo". Aquí, en líneas generales se mantuvo lo dispuesto por el Código de Vélez, pero se aclara que las leyes se aplican a las consecuencias y no a las relaciones, de acuerdo con lo que sostiene la doctrina mayoritaria. Asimismo, se conserva el principio general de la irretroactividad de las leyes, salvo que la excepción sea declarada expresamente; con el agregado, de que tal retroactividad no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

En el Código Aduanero también se presentan disposiciones relativas al ámbito temporal de aplicación de las normas jurídicas. Por ejemplo, cabe mencionar, los artículos 25, 27, 28, 616 a 624, 637 a 639, 726 a 729, 793, 859, 894, 899 a 901, 961, 976, 1006 a 1015 y 1186.

A fin de no ser tan extenso, solo me referiré a la temática de ellos. Los artículos 25 a 28 se refieren al ámbito temporal de las normas generales dictadas por la AFIP-DGA. Los artículos 616 a 624 al ámbito temporal de las prohibiciones a la importación y a la exportación. Los artículos 637 a 639 y 726 a 729 se refieren al ámbito temporal de los derechos de importación y exportación. El artículo 793 se refiere a la determinación tributaria suplementaria. El artículo 859 se refiere a la entrada en vigencia de medidas dispuestas por el Poder Ejecutivo Nacional. Y, finalmente, los artículos 894 a 901 se refieren al ámbito temporal de aplicación del derecho con relación a la materia penal.

I. 2. Conceptos introductorios del Derecho Aduanero

I. 2. 1. Territorio aduanero

Como dijimos más arriba, el denominado "territorio aduanero" se caracteriza por ser un ámbito en el que rigen, en relación a las importaciones y exportaciones, un sistema arancelario aduanero y un sistema de prohibiciones de naturaleza económica. En otras palabras, podemos afirmar que es un territorio delimitado por las fronteras aduaneras dentro del cual resulta de aplicación un único sistema tributario aduanero (reflejado en los derechos de importación y exportación) y de prohibiciones a la introducción y a la salida de mercaderías.

En tal inteligencia, nuestro Código Aduanero define al territorio aduanero, en su art. 2°, como la parte del ámbito sometido a la soberanía nacional en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones.

Por otro lado, cabe recordar, que el territorio nacional es el espacio comprendido dentro de las fronteras del Estado, en el cual ejerce su soberanía.

De lo expuesto, vemos que el territorio aduanero difiere del territorio nacional y no puede asimilarse. De tal modo, el ámbito espacial del territorio nacional y el del territorio aduanero pueden coincidir o no. Puede ocurrir, como expresamos, que en un territorio nacional coexistan varios territorios aduaneros (por ejemplo, la ley 19.640, territorio aduanero general y área aduanera espacial); o por el contrario, puede ocurrir que varios territorios nacionales conforman un solo territorio aduanero (por ejemplo, la Unión Europea).

En suma, podemos mencionar que un territorio aduanero se diferencia de otro territorio aduanero en atención de existir dos regímenes arancelarios y de prohibiciones diferentes.

I. 2. 2. Territorios aduaneros especiales

Los diversos Estados pueden establecer dentro de sus fronteras nacionales "espacios aduaneros especiales", esto es, territorios aduaneros a los cuales se les aplica una legislación aduanera diferente a la general. Ello es así, habitualmente, por motivos de política económica, tendiente a incentivar dentro de estos espacios el tráfico de mercaderías o, simplemente, el desarrollo de estas regiones.

Estos territorios especiales demuestran de cómo con fines de carácter económico se utiliza la legislación aduanera o tributaria aduanera para fomentar el desarrollo económico de una región determinada¹¹.

I. 2. 3 Áreas francas

Las llamadas "áreas francas", "zonas francas", "territorios francos", o "puertos francos"¹² constituyen ámbitos no arancelarios en el cual, el ingreso y la salida de las mercaderías de las mismas no se encuentran gravados por tributos aduaneros. Dada su finalidad no se aplican, por lo general, a su respecto, prohibiciones de naturaleza económica a la importación o a la exportación. Por el contrario, sí se aplican al ingreso o egreso de las mercaderías las prohibiciones no económicas. Por otro lado, cabe advertir que las actividades económicas efectuadas en su interior, salvo disposición legal en contrario, se hallan sujetas a la tributación interna.

Cabe remarcar, que por imperio del art. 3 del CA, las áreas francas no forman parte del territorio aduanero general ni especial, ya que las características definitorias de un "territorio aduanero", como vimos, son que en dicho ámbito rige un sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico, tanto para las importaciones como para las exportaciones.

En consecuencia, el área franca al no ser territorio aduanero queda excluida, como lo mencionamos en el párrafo anterior, de la aplicación del arancel tanto a la

¹¹En Argentina se creó el Área Aduanera Especial de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur por medio de la ley 19.640. Cabe reclamar que al sancionarse la citada ley se tuvo en cuenta, según se expresa en el respectivo Mensaje, "la peculiar situación geográfica extremadamente austral de los territorios involucrados y sus consecuencias directas en materia de relativo aislamiento, condiciones de vida y grado de actividad económica y su desarrollo". Mas precisamente, para la creación del área aduanera especial se argumentó: "Para la Isla Grande de la Tierra del Fuego se establece un estatuto nuevo, también técnicamente conocido como territorio o área aduanera especial, que implica el juego de un arancel y de restricciones muy amortiguado, y distinto al de los regímenes de promoción geográficos comunes, pues es mucho más intenso y se encuentra en un nivel intermedio entre éstos y las áreas francas, dado que el grado de actividad económica a promover es también es también intermedio y existen otras desventajas notorias".

¹²El Código Aduanero Argentino utiliza en forma genérica la expresión "áreas francas". Con relación a la regulación de este instituto aduanero en nuestro país puede verse a: Alsina, Mario A; Barreira, Enrique C.; Basaldúa, Ricardo X.; Cotter Moine, Juan P. y Vidal Albarracín, Héctor G., Código Aduanero Comentado, t. II, págs. 226 a 261.

introducción como a la extracción de mercadería y a la aplicación de prohibiciones, salvo aquellas que fueran de carácter no económico (como puede ser las establecidas por razones sanitarias, de seguridad, moralidad, etc.).

I. 2. 4 Exclaves y enclaves

En principio, la legislación aduanera nacional rige en el ámbito sometido a la soberanía argentina, pero puede ocurrir que en virtud de un convenio internacional se permita su aplicación en parte del territorio de otro Estado y así será considerado por éste un "enclave" aduanero argentino. Los enclaves forman parte del territorio aduanero ya que forman parte de la zona de vigilancia especial en cuanto no integren la zona primaria aduanera (art. 7, ap. 3, CA), y tanto la zona de vigilancia especial como la zona primaria aduanera son parte del territorio aduanero (arts. 6 y 7, ap. 1, CA).

Por el contrario, cuando sobre la base de un convenio se admita que en parte del ámbito sometido a la soberanía argentina sea de aplicación la legislación aduanera de otro Estado, éste será considerado, para el Estado argentino, un "exclave" aduanero extranjero.

Se remarca que el Estado que se halla autorizado para establecer una regulación aduanera sobre el enclave o exclave determinará, asimismo, si éste integra o no su territorio aduanero; ya que puede pasar que éste constituya un área franca o un área aduanera especial que no integre el territorio aduanero general de aquél¹³.

I. 2. 5 Mar territorial y ríos internacionales

Muchos de los Estados son reticentes a reconocer dentro de su territorio aduanero a las aguas comprendidas entre la costa y el límite de las aguas territoriales. En similar situación se encuentran las aguas de los ríos internacionales, las cuales, si bien dentro de ciertos parámetros se las considera territorio nacional dentro de un Estado, no necesariamente forman parte de su territorio aduanero.

La disquisición sobre la pertenencia del mar territorial al territorio aduanero se presenta por las diversas posiciones que los Estados han adoptado al respecto. A modo ejemplificativo, podemos decir que en Europa países como Alemania y España no incluían en su territorio el mar territorial, en tanto que Francia e Italia sí lo hacían. Hoy, esa discusión en dicho continente ha cesado ya que el CAC de 1992 al definir "territorio aduanero de la comunidad" propone como parte del mismo al mar territorial, posición que ha sido reafirmada por el nuevo Código Aduanero Comunitario de 2008. Por su parte, en el continente americano también se encuentra presente esta dicotomía. Mientras que países como la Argentina excluyen el mar territorial del territorio aduanero (art. 3, inc. a. del CA), otros como Colombia lo incluyen.

Similar discusión se presenta con los ríos internacionales, es decir, aquellos que constituyen o conforman fronteras con distintos Estados. En ese sentido, para algunos estos ríos no constituyen territorio aduanero (como la Argentina), tratándose, en consecuencia, de ámbitos o espacios no arancelarios.

I. 2. 6 Restricciones arancelarias y no arancelarias

Los Estados, por distintas razones y circunstancias, aplican en sus fronteras restricciones arancelarias o no arancelarias a la entrada y a la salida de la mercadería

Como vimos, las restricciones arancelarias, constituidas por la aplicación de los derechos aduaneros a la importación y a la exportación, se aplican en las fronteras de los territorios aduaneros.

¹³Basaldúa, Ricardo X., "Derecho aduanero"... cap. IX, ac. 4, pto. 6, pág. 353.

Las restricciones no arancelarias a la importación y a la exportación pueden ser de dos tipos: de naturaleza económica o de naturaleza no económica. Las restricciones no arancelarias de naturaleza económica, también denominadas prohibiciones económicas, pueden ser absolutas o relativas, se aplican en las fronteras de los territorios aduaneros y responden, por lo general, a la protección de la industria nacional. Las restricciones no arancelarias de naturaleza no económica, también llamadas prohibiciones no económicas, se aplican en las fronteras del territorio nacional y responden a razones de moral y salud públicas, sanidad animal y vegetal, defensa y seguridad nacional, etc.

En suma, son tareas de las distintas aduanas aplicar en las fronteras, ya sea política o económica, todas estas restricciones a la importación y a la exportación fueren económicas o no económicas, absolutas o relativas, tributarias o no tributarias.

I. 2. 7 Aduana y control aduanero

Según el Diccionario de la Real Academia Española el origen etimológico de la palabra aduana proviene del vocablo addiwán del árabe hispano, luego del árabe clásico dīwān, y finalmente del persa dēwānque significa “archivo”¹⁴.

Desde sus orígenes las instituciones que conocemos como “aduanas” se ocuparon de vigilar y controlar el ingreso y el egreso de mercaderías de los territorios correspondientes a las ciudades-Estado (polis), a los reinos y a los imperios. Ello, seguramente, para preservar su seguridad, su abastecimiento, o por razones religiosas, culturales o económicas, como también, asimismo, con el propósito de percibir los tributos que se hubieran establecido para gravar esas entradas y salidas de mercaderías.

Con la conformación de los Estados modernos, empezó a regir el principio según el cual el ingreso y la salida de mercaderías debían realizarse únicamente por determinados lugares, los llamados “puertos”, donde se encontraban las aduanas. Por lo cual, se consagró la regla para los Estados de prohibición de ingresar o extraer mercadería sin intervención aduanera, es decir, por lugares no habilitados para las importaciones y exportaciones.

En la actualidad, es una idea general que los gobiernos de los Estados deben perseguir el bien común de su gente y, atendiendo a ese imperativo, establecen restricciones a las importaciones y exportaciones de mercaderías por razones de seguridad, moral y salud públicas, sanidad animal y vegetal, protección del medio ambiente y del patrimonio cultural, así como para proteger las actividades económicas nacionales y resguardar los derechos de propiedad intelectual de las falsificaciones y de la piratería.

En suma, es coincidente en la doctrina aduanera que la función principal de las aduanas la constituye el control sobre las mercaderías, que son objeto del tráfico internacional. Ello, sin perjuicio, de reconocer otras funciones de suma importancia como la de percepción de los tributos y la aplicación de las prohibiciones a la importación y a la exportación, así como las relativas a la clasificación y a la valoración de las mercaderías. Pero en todas ellas se requiere que la aduana someta a su dominio las mercaderías, pues una vez que conozca la mercadería de que se trata, mediante su verificación y ubicación en la nomenclatura aduanera para la clasificación de las mercaderías, estará en condiciones de saber si se hallan afectadas por prohibiciones, absolutas o relativas, a las importaciones o exportaciones o si les corresponde abonar tributos. En ese sentido, ya nuestro Máximo Tribunal de Justicia ha afirmado que la

¹⁴Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, en www.rae.es.

función principal del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías¹⁵.

Ahora bien, dijimos que la función esencial de la aduana es el control del tráfico de mercadería, pero, ¿qué significa control aduanero?. Según el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales de la OMA se define a éste como “el conjunto de medidas adoptadas por la aduana con el fin de asegurar la aplicación de la legislación aduanera”. Cabe aclarar que dicho Glosario define a la “legislación aduanera” como “el conjunto de disposiciones legislativas y reglamentarias concernientes a la importación y a la exportación de mercaderías cuya aplicación está expresamente encomendada a la aduana y otras normas eventualmente establecidas por ella en virtud de los poderes que le han sido conferidos por la ley”.

En consecuencia, el control aduanero tiene por objeto asegurar la aplicación de las normas que regulan la importación y la exportación de mercaderías. De esa aplicación puede resultar la denegación de la entrada o de la salida de cierta mercadería, así como su condicionamiento al cumplimiento de requisitos (por ej., la presentación de licencias de importación o el previo pago de los tributos aduaneros).

I. 2. 8 Destinaciones aduaneras

Las legislaciones aduaneras modernas de la mayoría de los Estados contemplan la existencia de destinaciones aduaneras de importación y de exportación.

De tal modo, cabe resaltar que se diferencia la importación y la exportación como hechos jurídicos de la llamada solicitud -que denota la presencia de voluntad- de un régimen aduanero para las mercaderías, el cual, es asignado por el servicio aduanero de conformidad a la legislación aduanera respectiva.

En tal inteligencia, los importadores y exportadores pueden elegir un destino o régimen aduanero para las mercaderías entre aquellos que posibilite la normativa aduanera.

Las disposiciones aduaneras, por lo general, suelen distinguir entre regímenes aduaneros de naturaleza definitiva y regímenes aduaneros de naturaleza suspensiva.

La destinación aduanera de importación de naturaleza definitiva es la importación para consumo. La misma posibilita la permanencia de la mercadería sine die en el territorio aduanero, con lo cual, ingresa a la libre circulación económica. En lo que se refiere al aspecto tributario, cabe adelantar que el derecho de importación grava la importación para consumo.

Las destinaciones aduaneras de importación de carácter suspensivo son:

- Importación temporaria: Es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo (art. 250 del CA). La mercadería podrá permanecer en el mismo estado en que hubiere sido importada temporariamente o bien ser objeto de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio.

Con respecto a la materia tributaria cabe destacar que, en el presente régimen, cuando la mercadería retornare el mismo estado en que hubiere sido importada, la reexportación para consumo efectuada en cumplimiento de la obligación asumida en el régimen de importación temporaria no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios. Por el contrario, en el caso

¹⁵ "Bunge y Born Comercial SA" (Fallos: 321:1614) y "Free Port Importación SRL" (322:355).

de que la mercadería hubiera sido objeto de una transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, nuestra normativa aduanera si bien determina que la exportación de la mercadería resultante está exenta del pago de tributos que gravaren la exportación para consumo, deja la posibilidad que el Poder Ejecutivo deje sin efecto, total o parcialmente, dicha exención pero solo en lo que se refiere a lo incorporado a la misma en el territorio aduanero.

- Tránsito de importación: Es aquella en virtud de la cual la mercadería importada, que careciera de libre circulación en el territorio aduanero, puede ser transportada dentro del mismo desde la aduana por la que hubiere arribado hasta otra aduana, para ser sometida a otra destinación aduanera (art. 296 CA). La mercadería bajo este régimen no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios.

- Depósito de almacenamiento: Es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede quedar almacenada bajo control aduanero por un plazo determinado, para ser sometida a otra destinación autorizada (art. 286 CA).

Con respecto a lo tributario cabe decir que la importación bajo este régimen no está sujeta a la imposición de tributos. No obstante, está sujeta a las tasas retributivas de servicios, con excepción de la estadística. En el supuesto de que la mercadería sometida a la destinación de depósito de almacenamiento fuere reembarcada con destino al exterior o a otra aduana de la República para lo cual hubiere de salir del territorio aduanero, la respectiva exportación tampoco está sujeta a la imposición de tributos que gravaren la exportación para consumo, con excepción de las tasas retributivas de servicios.

La destinación aduanera de exportación de naturaleza definitiva es la exportación para consumo. Se caracteriza por el hecho de que la mercadería exportada puede permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero. El llamado derecho de exportación grava la exportación para consumo.

Las destinaciones aduaneras de carácter suspensivo, fundamentalmente, son:

- Exportación temporaria: Es aquella en virtud de la cual la mercadería exportada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado fuera del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su exportación, a la obligación de reimportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo (art. 349 CA). Al igual que en la importación temporaria la mercadería podrá permanecer en el mismo estado en que hubiere sido exportada temporariamente o bien ser objeto de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio.

En lo que hace a la esfera tributaria, en el presente régimen, al igual que el anterior, cuando la mercadería retornare el mismo estado en que hubiere sido exportada, la reimportación para consumo efectuada en cumplimiento de la obligación asumida en el régimen de exportación temporaria no está sujeta a la imposición de tributos, con excepción de las tasas retributivas de servicios. Por el contrario, en el caso de que la mercadería hubiera sido objeto de una transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, nuestra legislación aduanera también prevé que su retorno está sujeto, a diferencia de la anterior, al pago de tributos que gravaren la importación para consumo, los que se aplicarán sobre el mayor valor de la mercadería al momento de su reimportación, sin perjuicio de ello, el Poder Ejecutivo podrá eximir total o parcialmente el pago de dichos tributos.

- Tránsito de exportación: Es aquella en virtud de la cual la mercadería de libre circulación en territorio aduanero, que fuere sometida a una destinación de exportación en una aduana, puede ser transportada hasta otra aduana del mismo territorio aduanero, con la finalidad de ser exportada desde ésta última (art. 374 CA).

- Removido: De acuerdo a ésta la mercadería de libre circulación, en el territorio aduanero, puede salir de éste para ser transportada a otro lugar del mismo, con intervención de las aduanas de salida y de destino, sin que, durante su trayecto, atraviese o haga escala en un ámbito terrestre no sometido a la soberanía nacional. Asimismo, también se considera destinación de removido el transporte de mercadería de libre circulación en el territorio aduanero por ríos nacionales de navegación internacional entre dos puntos de dicho territorio. En lo que hace al aspecto tributario, cabe remarcar que la salida y el arribo de la mercadería transportada en cumplimiento de este régimen no están sujetos a la imposición de los tributos que grabaren la exportación y la importación respectivamente.

En consecuencia, desde el punto de vista impositivo en la legislación aduanera nacional, y en general en todas las legislaciones modernas, el hecho gravado por los derechos de importación y exportación no lo constituye la mera importación o exportación, sino la importación o exportación para consumo, es decir, la permanencia de la mercadería en forma indeterminada en el territorio aduanero, con independencia de que éstas se realicen en forma regular o irregular (contrabando). En cambio, en las destinaciones suspensivas, al no ser definitivas para consumo, siempre que se cumpla con los plazos de permanencia y demás condiciones inherentes al régimen respectivo, no corresponde afrontar el pago de derechos aduaneros, ello por constituir supuestos de no sujeción, sin embargo, coexisten obligaciones aduaneras no tributarias. A modo ejemplificativo podemos mencionar las siguientes: en la importación y exportación temporarias, la obligación de importar y exportar la mercadería dentro del plazo acordado; en el tránsito de importación la obligación de que el medio de transporte arribe con la mercadería a la aduana de destino dentro del plazo fijado; y finalmente, en el depósito de almacenamiento, la obligación de destinar la mercadería depositada antes del vencimiento del depósito autorizado.

CAPITULO II

DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO. PARTE GENERAL.

Como mencionamos al comienzo del trabajo, la normativa aduanera está integrada por disposiciones de diferentes ramas del derecho, una de esas ramas la integra el derecho tributario; conformando, de esta manera, el denominado "Derecho Tributario Aduanero". En otras palabras, podemos decir que el "Derecho Tributario Aduanero" forma parte del derecho aduanero y reúne aquellas normas jurídicas aduaneras de naturaleza tributaria.

Ahora bien, cabe preguntarse: ¿puede existir el derecho aduanero sin un aspecto tributario? La respuesta es definitivamente que sí; en razón del objeto del derecho aduanero que, como venimos sosteniendo, es la regulación del tráfico internacional de mercaderías. En esencia, tal regulación puede efectuarse mediante restricciones directas (v. gr., prohibiciones de carácter absolutas o relativas; económicas o no económicas) como mediante restricciones indirectas (v. gr., derechos de importación, etc.). Consecuentemente, los tributos aduaneros constituyen elementos necesarios pero no esenciales o suficientes para el derecho aduanero. En tal sentido, tampoco se podrá

afirmar que los tributos aduaneros constituyen un todo del derecho tributario, sino sólo una parte de éste.

En el presente capítulo, expondremos aspectos generales de los tributos aduaneros.

II. 1 Tributos al comercio exterior. Derechos Aduaneros

La expresión "tributos al comercio exterior" se emplea, generalmente, para llamar a toda clase de erogaciones que se realizan con motivo del ingreso o salida de mercadería. Sin embargo, entre esos tributos, cabe distinguir los que tienen por presupuesto de hecho exclusivo las importaciones y las exportaciones, de aquellos otros que, si bien se perciben con motivo o en ocasión de aquéllas, su objeto principal no sea gravar esas operaciones.

Así en el presente trabajo, siguiendo a nuestro Código Aduanero, se utiliza la expresión "tributos aduaneros" o "derechos aduaneros" para comprender a todas las exacciones de carácter tributario que se cobran con motivo de la operación de comercio exterior, diferentes de los tributos internos. Es decir, a aquellos tributos cuyo hecho gravado exclusivo o principal está constituido por la realización de los hechos jurídicos que denominamos "importaciones" y "exportaciones".

De esta manera, ubicamos dentro de este grupo a los derechos aduaneros por antonomasia: los derechos de importación y los derechos de exportación. Sin embargo, también aparecen aquí los denominados derechos antidumping y derechos compensatorios que, con la finalidad de defensa de las actividades económicas nacionales, también gravan a las importaciones. Asimismo, también podemos agrupar bajo este grupo los derechos aduaneros que se impongan provisoriamente en concepto de salvaguardias y todos aquellos tributos que tengan por hecho gravado exclusivo la importación o exportación de mercaderías. Por ejemplo, la tasa de estadística, tasas de comprobación, servicios extraordinarios y de almacenaje y todas aquellas contribuciones que recaen sobre las importaciones o las exportaciones con el propósito de promover ciertas actividades.

Por el contrario, por el otro bando, también hay que mencionarlo, se encuentran "los demás tributos al comercio exterior" que son aquellos que se perciben con motivo o en ocasión de las importaciones y las exportaciones, pero que no tienen por objeto exclusivo gravar esas operaciones. Dentro de este grupo, encontramos el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los Impuestos Internos.

En ese sentido la OMA ha definido, en su Glosario Internacional de Términos Aduaneros, a los derechos de aduana como los "derechos establecidos en el Arancel de Aduanas a las que están sujetas las mercaderías que entran o salen del territorio aduanero". En tal inteligencia, tal Glosario, define a los "Derechos e impuestos a la importación" como los "Derechos de aduana y todos los demás impuestos y gravámenes diversos que se perciben en el momento o con motivo de la importación de las mercaderías, con excepción de aquellos derechos y gravámenes cuyo importe se limite al costo aproximado de los servicios prestados". En tanto que los derechos e impuestos a la exportación son aquellos "Derechos de aduana y todos los otros derechos, impuestos, tasas y recargos diversos percibidos en la exportación o con motivo de la exportación de mercadería, con excepción de las tasas y recargos cuyo monto se limita al costo aproximado de los servicios prestados". En ese mismo sentido, la Convención de Kyoto (revisada en 1999), en su anexo general, cap. 2, los entiende como "aquellos derechos establecidos en los aranceles de aduana, a los cuales se encuentran sometidas las mercancías tanto a la entrada como a la salida del territorio aduanero"; en tanto que

derechos e impuestos son los derechos y los impuestos a la importación y/o a la exportación”.

El eje del presente trabajo va a estar orientado exclusivamente a los "tributos aduaneros" o "derechos aduaneros", es decir, aquellos tributos que tienen por hecho gravado exclusivo la importación o exportación de las mercaderías.

II. 2 Génesis de los derechos aduaneros

El origen de los derechos aduaneros varía según el autor que escojamos. Así, para algunos señalan que los impuestos de importación y exportación tuvieron origen en Egipto, entre los siglos XV y XIV a.C, en un período en el cual el comercio de dicho país con el exterior estaba es su máxima expresión. Por ello, se requirió de su regulación, poniéndose aduanas en los puertos y lugares de entrada de mercaderías¹⁶. En otro sentido, en la Enciclopedia Universal Ilustrada, Europeo-Americana, Espasa-Calpe afirma que los impuestos aduaneros se habrían conocido en la India, en Grecia, más precisamente en Atenas -donde se cobraba el 2% del valor de las mercaderías), desarrollándose luego con más profundidad en Roma en donde habrían sido establecidos por Anco Marcio con ocasión de la conquista del puerto de Ostia, recibiendo el nombre de portirium, llamándose en otras ocasiones vectigal y, en distintas provincias del Imperio, el de vigésima y luego octava¹⁷.

Sin embargo, los derechos aduaneros se consolidaron en Europa en sentido estricto a partir de la conformación territorial de los diversos reinos. En ese sentido, Eric Siegert sostenía que los derechos aduaneros en su forma primitiva representaban aranceles cobrados sobre los medio de transporte, exigidos por el uso de las carreteras, por donde transitaban las mercaderías, consistiendo en verdaderos derechos de tránsito o peajes. En efecto, nos enseñaba que "las más antiguas aduanas se hallaban donde se habían construido puentes, eliminándose obstáculos para la circulación o donde habían sido necesarios otros gastos para mejorar la comunicación de un lugar y otro (derecho de navegación) proseguía reflejándonos que "el arancel se convertiría pronto en un verdadero impuesto por el señor territorial con el fin de incrementar sus rentas, aun cuando descuidara el mantenimiento de los caminos de tránsito o no diera escolta, o el conductor del convoy evitara la carretera aduanera utilizando caminos secundarios¹⁸. Por otro lado, el citado autor agrega que el derecho de paso se transformó en un derecho de tránsito y se desarrolló por primera vez el concepto de "zona aduanera" para los territorios, perteneciendo la soberanía sobre dicha materia, en principio, al rey, compitiendo con los derechos que pretendían mantener los señores territoriales por el uso de sus caminos. Así, se operó el desplazamiento de la recaudación en los derechos aduaneros al área de fronteras y se trató de otorgar mayor libertad de movimiento al intercambio de mercaderías en el orden interno.

Por ejemplo, en el caso de España los gravámenes aduaneros se desarrollaron plenamente con la unificación de las coronas de Castilla y de León, a través de los Reyes Católicos, implementándose el sistema de derechos de puertos secos y mojados -entendiéndose por puertos secos los de las fronteras terrestres y por puertos mojados los marítimos-. Cabe destacar, que los árabes, en su estadía en España, crearon el llamado almojarifazgo que era lo que hoy son los tributos de importación y exportación que hoy

¹⁶Ramos Gutiérrez, José. y Ríos Granados, Gabriela en Enciclopedia jurídica Omeba, Buenos Aires, Ed. Bibliográfica Argentina, 1954, pág. 267 y sigs.

¹⁷Enciclopedia Universal Ilustrada Europea-Americana, Madrid, Espasa-Calpe S.A., 1908, t. II, pág. 1032 y sigs.

¹⁸Siegert, Erich, Derechos de Aduana, en Tratado de Finanzas, Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark, Buenos Aires, Ed. El Ateneo, 1961, t. II, pág. 777 y sigs.

cobran las Aduanas, en donde los almojarifes o empleados, encargados de cobrar los derechos, utilizaban tablas con las respectivas tarifas sobre la base de las cuales practicaban las cuentas y liquidaciones. Luego, al momento de la caída de Sevilla en la Guerra de la Reconquista, los reyes españoles, al tomar la ciudad, siguieron aplicando el gravamen con sus mismas características y denominación. Posteriormente, el rey Alfonso el Sabio, redujo a la octava parte del valor de las mercaderías aboliendo, asimismo, muchas restricciones y prohibiciones que existían para la importación y exportación¹⁹. Todo ello cambió con las restricciones que se iniciaron a partir del Acta de Navegación dada por los Reyes Católicos, implementándose un sistema mas proteccionistas en la época de los Austrias, prosiguiendo así las cosas durante los siglos XV, XVI y XVII. En tales períodos, los gravámenes aduaneros estuvieron arrendados a contratistas que cometieron una gran cantidad de abusos. Ya en el siglo XVIII, la Hacienda recuperó para sí el servicio y se publicaron los "Aranceles Generales de 1733 y 1784" y los "Aranceles Especiales para el Comercio de Indias de 1768", en donde, si bien, los derechos de aduana no excedían del 15%, se crearon otros impuestos sobre la navegación y el comercio. Ello, posibilitó el aumento de la participación de la Hacienda sobre las mercancías que se importaban hasta el 50% de su valor. Súmesele a esto que, si bien restringidas en número, todavía subsistían las aduanas interiores establecidos entre los antiguos reinos de España, lo que dificultaba y entorpecía el comercio y la circulación de mercaderías.

II. 2. 1 Los derechos aduaneros en la Argentina

Con la Revolución del 25 de mayo de 1810 y luego con los primeros gobiernos patrios, la principal característica que predominaba, atinente al tema que estamos analizando, fue la eliminación y sustitución de todo el régimen tributario colonial y, consiguientemente, el importante predominio que adquirieron los recursos de la Aduana, por el libre comercio exterior, para las arcas de la Nación y para la Provincia de Buenos Aires como consecuencia del estado de disolución de las Provincias Unidas del Río de la Plata. Esta situación fue cambiando alternativamente a través de las distintas vicisitudes institucionales que atravesó el país en dicho período colonial.

Cabe poner de relieve que, en el período, en los recursos aduaneros fueron recaudados por la Provincia de Buenos Aires, tales gravámenes resultaban de gran gravitación para la Hacienda de los porteños, a diferencia, de las restantes provincias, privadas de dicha renta pública. Ello es así, debido a que la Provincia de Buenos Aires, en lo práctico, mantuvo prohibido durante varias décadas el comercio directo de las restantes provincias con Europa, Brasil y Estados Unidos, privándole de que pudieran valerse libremente, en el caso de las que tenían (Entre Ríos, Santa Fe y Corrientes) de sus puertos fluviales, intercambiando mercaderías con buques mercantes de todas las banderas.

En consecuencia, la República estaba dotada, por su geografía, de numerosos puertos capaces de intercambiar mercancías en el comercio exterior, pero sólo el de Buenos Aires quedaba habilitado para ese comercio, formándose así, de una suerte de monopolio. Por consiguiente, la clausura de los ríos obligaba a todas las provincias de la Confederación con el extranjero sólo a través del Puerto de Buenos Aires, único en que se percibía toda la contribución indirecta de la aduana exterior que pagaban los habitantes de las catorce provincias en su doble carácter de productores y consumidores.

Fue así que la Constitución de 1853, en cuya elaboración la provincia de Buenos Aires no intervino, consagró expresamente a los de exportación, así como los derechos

¹⁹Enciclopedia Universal Ilustrada Europea-Americana, t. II, pág. 1033.

de importación como recursos genuinos del Estado para solventar sus gastos. En tal época, tales derechos eran la base de los recursos que el Estado Federal iba a poder aplicar para fortalecerse y afianzarse, en atención a la delicada situación financiera por la cual atravesaba el país. El entonces inc. 1 del art. 64 atribuía al Congreso Nacional la facultad de establecer los derechos de importación y de exportación, sin ningún otro condicionamiento.

En 1859, al celebrarse el Pacto de San José de Flores, se declaró que Buenos Aires era parte de la Confederación Argentina y se acordó llevar a cabo su incorporación mediante la aceptación y jura de la Constitución Nacional.

A fin de cumplimentar dicho Pacto, el 5 de enero de 1860 se reunió en la ciudad de Buenos Aires una Asamblea con miras de proyectar las reformas a la Constitución Nacional. Posteriormente, se convocó a la Convención Nacional constituyente quien comenzó su labor el 14 de septiembre de 1860, donde se aprobaron todas las reformas propuestas por Buenos Aires.

Los debates de la asamblea reflejan las cláusulas económicas de la Constitución, principalmente las referidas a los derechos de exportación. Tales debates se apoyaban en las discusiones celebradas en la Convención Constituyente de Estados Unidos, que culminó con la eliminación de los derechos de exportación. Es decir, se discutió acerca de las razones por las cuales Estados Unidos habían prohibido en su Constitución la aplicación de los derechos de exportación, trayendo a colación que durante los debates que dieron origen a la Constitución norteamericana, el representante por el Estado de Carolina del Sur, General Pickney, amenazó con la secesión de su Estado si se permitía al Estado federal aplicar derechos de exportación, sobre la base de que la mayoría de las exportaciones tenía su origen en los Estados del sur, es decir, Estados esclavistas que tenían gran producción de algodón, toda ella exportable. Por ende, aplicar los derechos de exportación implicaba un gravamen que iba a recaer especialmente sobre los Estados del sur, porque los Estados del norte tenían una producción distinta, principalmente, de productos industriales. Éstos pretendían gravar el algodón con derechos de exportación con el propósito de atacar la mayor ganancia que obtenían los del sur debido a la esclavitud.

En el transcurso de las sesiones, se trajo a relucir lo expuesto, considerando que si se gravaba la exportación de determinados productos, las provincias o regiones que produjeran este tipo de mercadería tributarían, mientras que las demás no lo harían. Se razonó que, como se había planteado en Estados Unidos, el Estado federal podría llegar a perjudicar la producción de determinadas provincias y beneficiar a otras por razones ajenas al bienestar común²⁰.

La solución que se llegó fue de orden práctico, la Confederación Argentina a fin de que Buenos Aires accediera a la Nación, se había comprometido, a través del Pacto de Garantía de 1859, a garantizarle el presupuesto que había tenido en 1859 durante cinco años. Sarmiento sostuvo que no se le podían quitar a la Confederación los derechos de exportación, ya que estos recursos eran los que iban a permitir que el gobierno federal pudiera garantizar la subsistencia del presupuesto de la provincia de Buenos Aires. Por ello se resolvió mantenerlos por lo menos durante el tiempo de vigencia del Pacto de Garantía. Esta fue la posición triunfante y, consecuentemente, la prolongación de los derechos de exportación hasta 1866, momento en el cual serían eliminados como recurso nacional.

²⁰ Sin perjuicio de ello, cabe recordar que Vélez Sarsfield argumentó que a diferencia del caso norteamericano, en nuestro país la producción era homogénea, pues se producía ganado y cuero en todas las provincias y, no habiendo quienes tuvieran producción distinta de las demás, las objeciones estadounidenses no eran de aplicación.

Llegado el año 1866 se convocó, nuevamente, a una Convención Constituyente a fin de resolver que se iba a suceder con los derechos de exportación. Teniendo en cuenta que en ese año el país se encontraba en guerra con Paraguay, la necesidad de fondos para solventar los gastos bélicos llevó a los convencionales a mantener tales derechos como fuente de recursos sine die. Finalmente, ciento veintiocho años después, en 1994, la Convención encargada de modificar la Constitución decidió mantenerlos en el actual art. 75, inc. 1°.

II. 3 Naturaleza jurídica de los derechos aduaneros

La doctrina clásica del Derecho Administrativo y, posteriormente, la del Derecho Tributario reconocían la importancia histórica de este tipo de tributos, los cuales, decían, se generaban a raíz de las operaciones de comercio exterior, esto es, por el cruce en cualquier dirección de las fronteras estatales y el tránsito de mercancía proveniente de un país hacia otro tercero diferente por el cual transita la mercancía.

Desde finales del siglo XIX y comienzos del siglo XX, el profesor alemán Paul Laband²¹ manifiesta que el derecho aduanero es básicamente un derecho real o una carga real, en razón de que el Estado no permite que una mercancía pueda ser librada al mercado interior sin que el derecho de aduana haya sido pagado. De tal forma, para este autor el pago del derecho de aduana es la condición para que el Estado permita el tráfico de mercaderías dentro de su territorio. Así, Laband se aleja de la idea clásica de ver al derecho aduanero como un impuesto, y pone de manifiesto el poder del Estado sobre la mercancía, configurado por el derecho de retención y confiscación de la misma en la medida de que no se pague el derecho de aduana. Cabe remarcar que Laband basaba sus comentarios sobre la realidad jurídica alemana, quien en 1870 adoptó una tarifa arancelaria de carácter proteccionista.

Por el contrario, Otto Mayer²², jurista administrativista alemán crítico de la posición de Laband, sostiene que el derecho aduanero tiene la naturaleza de un impuesto y, por tanto, para este autor, se trata de una deuda personal de quien realiza una importación. Con lo cual, los derechos con que cuenta la aduana sobre la mercancía que se encuentra afectada por el impuesto son derechos de carácter accesorio.

Hensel²³, por 1933, afirma que el derecho aduanero se aplica sobre la mercancía por el paso de la frontera aduanera del Estado alemán. Reconoce que en esta disciplina intervienen numerosos tratados internacionales que regulan en forma especial los derechos de aduana sobre las importaciones de mercadería. Reconoce que los derechos de aduana son un importante instrumento de política comercial. Asimismo, nos señala que la tarifa aduanera, en principio de atribución exclusiva del poder legislativo, pasó a ser de competencia del ejecutivo, dada la necesidad del conocimiento técnico que se requiere en esta materia donde se amerita el uso de la información gubernamental para fijar en cada caso la tarifa de aduanas, dependiendo del tipo de mercadería. De lo expuesto, vemos que ya en principios del siglo XX se reconoce la competencia del poder ejecutivo sobre la tarifa aduanera.

En referencia a la ley italiana 1424, Griziotti²⁴ aduce que los derechos aduaneros son aquellos que se aplican por el Estado con motivo de la importación, la exportación o

²¹Laband, Paul, *Le droit publique de l'Empire Allemand, Les finances de l'Empire Allemand*, París, Giard & E. Briere, 1904, T. 6, pág. 179. Traducido al francés por Bouyssy, Savinien.

²²Mayer, Otto, "Derecho administrativo alemán, Poder de Policía y poder tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires 1950, T. 2, pág. 218 y ss. Traducido por Heredia, Horacio y Krotoschin, Ernesto.

²³Hensel, Albert, "Diritto tributario", Milán, Dott A. Giuffré, 1956, pág. 352 y ss., traducido por Dino Jarach.

²⁴Griziotti, Benvenuto, "Principios de ciencia de las finanzas", 2 Ed. Depalma, Buenos Aires, 1949, pág. 359.

el tránsito de mercaderías por una frontera aduanera. Por otro lado, Griziotti reconoce que los derechos de aduana pueden ser plenamente fiscales o solamente protectores o reunir ambas características. Son fiscales cuando gravan la mercadería extranjera con un derecho aduanero igual al impuesto de fabricación de los productos nacionales; por el contrario, protectores, cuando gravan las mercaderías que se producen en el país en la medida en que exceden los impuestos de fabricación nacional. De aquí, ya se empezó a hablar del carácter extra fiscal de los tributos aduaneros, reconocimiento que mucho tiempo después, en nuestro país, la Corte nacional lo reconocerá en el conocido fallo "Montarce".

Para Giannini²⁵, los gravámenes aduaneros son impuestos dirigidos a objetivos no fiscales, en la medida en que se orientan a obstaculizar, si se trata de derechos de importación, la introducción de mercaderías extranjeras en el territorio del Estado para proteger la industria nacional frente a la competencia extranjera; o a imposibilitar, con derechos de exportación, la salida del territorio de cosas necesarias para el consumo. En consecuencia, afirma que en este tipo de gravámenes el objetivo extra fiscal prevalece sobre el fiscal, no obstante lo cual, sostiene, no hace que pierda su carácter originario de impuestos por efectos de su finalidad.

En nuestro país, Fernández Lalanne²⁶ aduce que "son tributos o gravámenes aduaneros los derechos o impuestos y las tasas que el fisco nacional exige coactivamente de los obligados a su pago, como consecuencia de la importación o exportación de mercaderías a través de las fronteras del país, o por la prestación de servicios". Asimismo, el citado autor ha dicho que "las normas que imponen la obligación de pagar impuestos de aduana emanan del Estado, en virtud del poder tributario que este tiene, que no es discrecional sino que se halla sometido, en su ejercicio, a una serie de limitaciones". Cuando concurre un determinado supuesto de hecho -ingreso o egreso de mercaderías, o prestación de servicios vinculados con esos movimientos-, el Estado exige coactivamente una determinada contribución pecuniaria constituido por el impuesto aduanero.

Giuliani Fonrouge²⁷ sostiene que los "impuestos de aduana" y, más comúnmente, "derechos de aduana" o "derechos aduaneros" caracterizan los gravámenes exigidos por motivo del ingreso o de la extracción de mercaderías a través de las fronteras aduaneras.

En similar sentido, Villegas señala que los nombres de impuestos de aduana o derechos aduaneros son utilizados para caracterizar los gravámenes exigidos con motivo del ingreso o la extracción de las mercaderías a través de las fronteras.

Para Alais²⁸, los impuestos aduaneros son todos aquellos que tienen por objeto el tráfico internacional de mercaderías y, tradicionalmente, se lo han dado a llamar "derechos de aduana" o "rentas de aduana".

Basaldúa²⁹ conceptúa los "derechos aduaneros" o "derechos de aduana" como aquellos tributos que conforman el arancel aduanero y que gravan la importación para consumo o la exportación para consumo de las mercaderías¹¹. Asimismo, el distinguido autor nos ilustra sosteniendo que los aranceles o derechos aduaneros se encuentran hoy regulados por la OMC que impone la no discriminación entre los miembros, principio que se traduce en dos obligaciones: a) el tratamiento igualitario para mercancías

²⁵Giannini, A.D., "Instituciones de Derecho Tributario", Ed. Derecho financiero, Madrid, 1957, pág. 523.

²⁶Fernández, Lalanne, Pedro, "Derecho Aduanero" T. I, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1966, pág. 304 y ss.

²⁷Giuliani Fonrouge, Carlos, "Derecho financiero", 10 ed., t. 2, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2010, pág. 902.

²⁸Alais, Horacio, "Los impuestos aduaneros argentinos", en, Uckmar, Víctor, "Impuestos sobre el Comercio Internacional" Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, pág. 201.

²⁹Basaldúa, Ricardo X., "La Organización Mundial de Comercio y la regulación del comercio internacional", Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2007, pág. 58 y ss.

importadas originarias de cualquiera de los territorios miembros (cláusula de la nación más favorecida) y, b) el tratamiento igualitario en el territorio de los países miembros entre las mercancías importadas y las nacionales (cláusula de trato nacional). Prosigue el citado autor diciendo que en lo que atañe al tratamiento igualitario, éste debe aplicarse tanto a los derechos aduaneros como a cualquier otro tributo que grave la importación de mercancías, y se refiere al nivel de alícuotas así como a las formas de calcularlas y aplicarlas. En cuanto al trato nacional, se trata de asegurar la concurrencia en el mercado interno de condiciones de igualdad de la tributación interna y de regulaciones comerciales entre los productos extranjeros y los nacionales de modo que la tributación interna no puede ser utilizada como medio de protección a los productos nacionales.

Por otro lado, sobre el particular la Procuración del Tesoro de la Nación ha señalado que vista la finalidad extra-fiscal de los derechos aduaneros, no resulta posible asimilarlos a impuestos. Consideró también relevante que la Constitución Nacional no empleara los términos de impuestos y contribuciones al denominarlos³⁰.

Actualmente, sin embargo, la doctrina es conteste en considerar que los derechos aduaneros son tributos, más específicamente impuestos, que imponen los distintos Estados en sus territorios; pero al estar éstos hoy regulados por la Organización Mundial del Comercio obliga a que sus estados miembros no los impongan a su libre albedrío sino cumplimentando una serie de pautas establecidas. A modo ejemplificativo, cabe poner de relieve que la OMC prohíbe a) la discriminación impositiva; b) los impuestos protectores y, c) los subsidios fiscales. En tal sentido, las reglas de la OMC tienden a limitar que por vía de derechos aduaneros se graven indebidamente los productos importados con gravámenes o cargas internas que no soporta el productor o comercializador interno.

Desde el punto de vista de la jurisprudencia, podemos decir que el máximo Tribunal, desde sus orígenes, utilizó los términos "derechos de exportación" e impuestos como sinónimos. Ya en 1865 sentenció: "Que desde... que fue promulgada la Ley de Impuestos de la provincia de San Juan, la casa de (el actor), ha pagado sin protesta ni oposición alguna, los derechos de exportación que por ella se establecen, hasta el año pasado de 1864 en que se presentó recién su agente... ante el juzgado de Sección, resistiendo el pago del referido impuesto..."³¹.

Mas tarde, a comienzos del siglo XX, la Corte sostuvo que "Las disposiciones del artículo 67, inciso 1 y 2 de la Constitución Nacional, no importan una limitación de los derechos de crear impuestos y contribuciones que la misma Constitución acuerda a las provincias, sino que expresan las reglas y preceptos relativos al sistema impositivo que la Nación por medio del Congreso, debe poner en práctica para los fines generales del gobierno"³².

Luego expresó que: "Para que el poder impositivo de las provincias quede cohibido, en los términos de los arts. 9 a 11 y 67, incs. 1, 12 y 27 de la Constitución Nacional, es necesario que el impuesto funcione, de hecho, como un derecho aduanero, gravando la entrada, el tránsito o la salida de un producto; o bien que posea carácter discriminatorio, lo que acontecería cuando una mercancía, en razón de su origen o destino extraprovincial, es gravada en forma diferencial por el Fisco local"³³.

En otro fallo, la Corte adujo: "... esta Corte convalidó la aplicación retroactiva de otros tributos, sus prórrogas o modificaciones, pudiendo señalarse a modo de de

³⁰ Procuración del Tesoro, Dictamen N° 576 del 21/11/03.

³¹ Fallos: 3:131.

³² Fallos: 105:50.

³³ Fallos: 284:319, voto de los Dres. Ortíz Basualdo y Marco Aurelio Risolía.

ejemplo: los derechos de exportación... los impuestos internos al consumo, la sobretasa a los impuestos internos, el adicional impositivo incorporado a la ley de presupuesto...; un gravamen provincial a la cancelación de hipotecas"³⁴.

Recientemente, en el conocido fallo "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo", sentencia del 15 de abril de 2014, en cuanto al tema que estamos analizando, todos los integrantes de la entonces Corte de siete miembros coinciden en señalar la indudable naturaleza tributaria del derecho de exportación establecido, mediante resolución 11/02 del por entonces Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación. Al respecto, el voto mayoritario, destacó que "se trata de un tributo cuya definición puede comprenderse en el art. 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas".

El doctor Zaffaroni, en la citada causa, sostiene que "los componentes expuestos se corresponden con la estructura de un tributo más precisamente con la de un impuesto". En tanto que el voto en disidencia, de los Dres. Petracchi y Argibay, establece que "además de la innegable naturaleza tributaria de esta clase de derechos que son regulados bajo el rótulo de 'Tributos regidos por la Legislación Aduanera' por las propias normas del Código Aduanero (Sección IX), la doctrina en forma mayoritaria acepta que pertenecen a la categoría del impuesto...".

En tal sentido, como vemos todos los votos coinciden al señalar que la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero tiene por fuente un acto unilateral del Estado, justificado por el ejercicio del poder tributario, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares.

II. 4 Características generales de los derechos aduaneros

En cuanto a las características que reposan los derechos aduaneros, podemos mencionar las siguientes:

- Son gravámenes que recaen sobre el tráfico internacional de mercaderías.
- Se encuentran bajo el ámbito de regulación de la OMC.
- Tienen su fundamento en el "principio de no discriminación al comercio" entre los miembros.
- Deben respetar el principio de transparencia.
- Tienen contenido impositivo sobre la operación de comercio exterior.
- Cumplen con el principio de protección arancelaria exclusiva.
- Se modifican mediante negociación multilateral.

A continuación, esbozaremos qué quiere decir o qué queremos decir con cada una de ellas.

1. Son gravámenes que recaen sobre el tráfico internacional de mercaderías

Ello es así debido que los derechos aduaneros solamente existen en la medida en que una mercadería ingresa a un territorio aduanero -o sale con destino a otro-, motivo por el cual, se tiene que presentar, como primer presupuesto, el hecho jurídico de la importación o introducción (o exportación o salida) de la mercadería con respecto a un territorio aduanero.

Producto del fenómeno de la globalización y una política de los organismos multilaterales, que tiende a la liberación del comercio, es esencial el desarrollo de políticas de competencia comercial para así lograr un mejor posicionamiento de la

³⁴ Fallos: 310:1961.

mercadería en el comercio exterior. Por este motivo las exportaciones, en general, no son objeto de derechos aduaneros, ya que sino el gravamen se constituiría en una desventaja o costo adicional para las mismas en el mercado exterior, perjudicando no sólo al comerciante sino asimismo, al país exportador, que dejaría de percibir ingresos.

En la mayoría de los países, así, los derechos aduaneros quedan reducidos a aquellos casos en que se gravan productos que por su naturaleza no sufren alteración con la imposición de gravámenes o, cuando la mercadería a exportar soporte el sobreprecio del tributo sin que su mercado se vea alterado.

Sin embargo, en la Argentina, por la necesidad de financiamiento, se implementó las denominadas "retenciones a las exportaciones de productos agropecuarios", produciendo un fenómeno negativo y desalentador en el sector agrícola.

2. Se encuentran bajo la regulación de la OMC

Hoy, los derechos aduaneros están reglados por las directivas de la OMC que prohíbe tratos discriminatorios entre el productor nacional y el importador en defensa de los principios de igualdad de trato y no discriminación.

Cabe remarcar que siempre los Estados se preocuparon en regular y controlar el ingreso y salida de las mercaderías con respecto a su territorio. En ese sentido, se firmaron numerosos acuerdos para facilitar el comercio y regular de forma armónica los derechos aduaneros. Por ejemplo, en el GATT celebrado en Ginebra en 1947, se convino adoptar un sistema tendiente a la reducción sustancial de aranceles aduaneros y demás barreras al comercio, así como a desalentar los tratos discriminatorios en el comercio internacional (ello con la implementación de las cláusulas de la nación más favorecida y de igualdad de trato nacional). Luego, con la firma del Acuerdo de Marrakech, en 1994, y ya constituida la OMC, además de recoger lo estipulado por el GATT, se continuó con la reducción de los impuestos arancelarios. Se estableció la regulación de instrumentos de defensa comercial como los derechos antidumping, los acuerdos sobre subsidios o medidas tendientes a la aplicación de salvaguardias y la implementación de cupos limitativos; asimismo, se adoptaron otras medidas para proteger la libertad de comercio. Cabe traer a colación aquí el convenio denominado "Acuerdo sobre Reglas de Origen" de la OMC, el cual tiene una serie de disposiciones tendientes a evitar que las normas de origen se conviertan en restricciones al comercio.

Se destaca que lo referente a la materia que estamos tratando el compendio normativo de la OMC es obligatoria para sus miembros, entre ellos, la Argentina.

3. Se fundamentan en el "principio de no discriminación"

"El principio de no discriminación" instaurado en las disposiciones de la OMC supone el cumplimiento de dos obligaciones por parte de los países miembros de tal organismo: 1. el tratamiento igualitario en frontera para las mercaderías importadas originarias de cualquiera de los territorios de los miembros y, 2. el tratamiento igualitario dentro del territorio de los países miembros entre las mercaderías importadas y las nacionales.

Este principio entre todos los países miembros de la OMC se garantiza mediante la aplicación de la cláusula de "la Nación más favorecida", pues con ella se hacen extensivos a todos los miembros las ventajas, privilegios, favores, etc. que un miembro de la OMC haya concedido a otro respecto de una mercadería originaria de este último, con lo cual se posibilita el tratamiento igualitario entre ellos. Cabe destacar que ese tratamiento igualitario, en materia de derechos aduaneros, se debe verificar al momento de la importación de una mercadería extranjera. En palabras del Dr. Basaldúa, "por aplicación de la cláusula de la Nación más favorecida cualquier ventaja tributaria o de

otra naturaleza concedida al tiempo de la importación por un país miembro a un producto originario de otro miembro o destinado a él beneficia, automáticamente, a los productos idénticos o similares de los demás miembros"³⁵.

El otro sostén de la cláusula de la Nación más favorecida, y por tanto la otra parte esencial del principio de no discriminación, es la obligación de trato nacional. Mientras que la obligación de la Nación más favorecida asegura, dentro del marco de la OMC para los países y territorios miembros, la igualdad de las mercaderías en la frontera, mediante la obligación de tratamiento nacional garantiza la igualdad competitiva interna, impidiendo la discriminación a favor de las mercaderías locales respecto de las extranjeras en las mismas circunstancias. La importancia de esta obligación radica en la exigencia del país o territorio de no poner las mercaderías en desventajas competitivas con respecto a sus propios productos. En esencia, el artículo III del GATT de 1994 denominado "Trato Nacional en Materia de Tributación y de Reglamentaciones Interiores", dispone que: "Los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a 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 o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional".

Por último, cabe mencionar que la propia OMC prevé en el mismo acuerdo una serie de excepciones al principio de no discriminación. Las mismas responden a la necesidad de otorgar cierta flexibilidad en la aplicación de sus directivas -ello es así debido, entre otras cosas, a la desigualdad existente entre los miembros de la OMC- y de herramientas necesarias para facilitar el comercio internacional. Entre ellas encontramos: a) la cláusula de anterioridad; b) el tráfico fronterizo; c) los acuerdos comerciales preferenciales; d) la cláusula de habilitación; e) los sistemas generales de preferencias; y, f) otras excepciones que no sólo se aplican al "principio de no discriminación", tales como la cláusula que exime de obligaciones, cláusulas de salvaguarda, razones de abastecimiento interno, excepciones por razones de seguridad y excepciones generales.

4. Deben respetar el principio de transparencia

Este principio determina que todo sistema normativo que se vincule directamente con el comercio exterior debe ser publicado o dado a conocer por cada uno de los estados o territorios miembros, ello con el fin de posibilitar su conocimiento y cumplimiento por los demás y por los particulares. Esa transparencia también tiene acogida no sólo en lo referente a la arancelización o tarificación, sino también, en el cumplimiento del sistema de valoración de la OMC que atiende al valor real de la mercadería, en una transacción de compraventa en la cual se le deben aplicar los derechos aduaneros.

Con este principio el sistema de la OMC trata de asegurar el conocimiento oportuno de la regulación del comercio de todos los miembros, lo cual otorga transparencia y seguridad jurídica al comercio pues posibilita la posibilidad de cuestionar las medidas que se consideren arbitrarias o se apartan de las directivas de la OMC.

5. Tienen contenido impositivo sobre la operación de comercio exterior

³⁵ Basaldúa, Ricardo X., "La Organización Mundial de Comercio...", pág. 63.

Los derechos de aduana o también llamados derechos aduaneros tienen un contenido netamente impositivo puesto que tienen como hecho gravado la introducción y la extracción de las mercaderías en una operación de comercio exterior. Ahora bien, corresponde distinguir entre aquellos tributos que tengan por hecho gravado en forma exclusiva las importaciones y las exportaciones y los demás tributos que, si bien se perciben con motivo o en ocasión de las mismas, no tienen por objeto principal gravar esas operaciones. Los primeros son los tributos de comercio exterior por antonomasia y los segundos, llamados "demás tributos al comercio exterior", son aquellos que se aplican con motivo de las importaciones y las exportaciones pero que no tienen por objeto exclusivo o principal gravar esas operaciones. Aquí, se destacan, por ejemplo, el impuesto al valor agregado y los impuestos internos. Por otro lado, se destacan otros gravámenes que responden más a servicios que se pagan por la operación de importación o salida de mercaderías, pero ya no responden a la especie impuestos sino al de tasas.

Por consiguiente, cabe tener por precisado que los "derechos aduaneros" se diferencian de los demás tributos que pueden aplicarse en el momento o en ocasión de la importación o exportación de mercaderías.

6. Cumplen con el principio de protección Arancelaria

Con el GATT de 1947 se consagró el principio por el cual el comercio de las mercaderías nacionales sólo debía protegerse mediante arancel aduanero y, consecuentemente, no se podría recurrir a otro tipo de restricciones económicas, como los cupos, licencias o monopolios. Con lo cual, para el GATT sólo los derechos aduaneros constituyen el mecanismo apropiado para regular el comercio exterior. Este principio luego fue recogido por la OMC que, a través de los principios de transparencia y de protección arancelaria exclusiva, posibilita que todos los interesados en el comercio exterior puedan conocer los costos de ingreso a un determinado mercado.

En esencia, este principio tiene acogida en el artículo XI del GATT de 1994, núm. 1, el cual dispone que: "... ninguna parte contratante impondrá ni mantendrá - aparte de los derechos de aduana, impuestos u otras cargas- prohibiciones, ni restricciones a la importación de un producto del territorio de la otra parte contratante o a la exportación o a la venta para exportación de un producto destinado al territorio de otra parte contratante, ya sean aplicadas mediante contingentes, licencias de importación o de exportación, o por medio de otras medidas".

En suma, como dijimos más arriba, los aranceles o derechos aduaneros tienen que ser la única medida de protección económica que apliquen los países o territorios aduaneros al comercio exterior, ya que de esta forma se busca lograr la transparencia de la regulación en el tráfico internacional.

7. Se modifican mediante negociación multilateral

La declaración de Marrakech de 1994 señala dentro de los avances del GATT la reducción global de los aranceles, lo que conlleva al futuro la apertura de los mercados en el sector de las mercancías. Cabe remarcar, que las negociaciones que tienden a la reducción y consolidación de aranceles no es para nada sencilla por las grandes diferencias existentes entre los países y territorios miembros. Por ejemplo, los países desarrollados tienden a reducir sus aranceles con el ánimo de liberalizar el comercio y obtener una mayor apertura para el mercado de sus productos, en tanto, los países menos desarrollados o en vías de desarrollo acuden al arancel para proteger a sus industrias nacionales o, incluso, a fin de obtener recursos de carácter fiscal.

Justamente, con las negociaciones que se realizan entre países o territorios miembros con respecto de los aranceles se tiende a buscar dos objetivos fundamentales: reducción y consolidación. Cabe poner de relieve, que la OMC con esto no pretende la eliminación de los derechos aduaneros, sino el establecimiento de una política comercial multilateral que tenga en demasía transparencia, seguridad y liberalización.

CAPÍTULO III

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO ADUANERO

III. 1 Principios tributarios constitucionales y constitucionalizados aplicados a la materia aduanera

Como expusimos en el capítulo anterior, la doctrina es conteste en considerar que los derechos aduaneros son tributos, más específicamente impuestos, que imponen los distintos Estados en sus territorios. Con lo cual, le son aplicables todos los principios constitucionales y constitucionalizados aplicables a esta materia. Tales principios constituyen garantías de los sujetos pasivos del tributo aduanero frente al poder tributario de la Nación.

Dada su relevancia, resulta imperiosa la necesidad de abordar seguidamente los aludidos principios.

III. 1. 1 Principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley o también llamado “de legalidad” descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado. Asimismo, reafirma el derecho de propiedad de los contribuyentes, consagrado en la Constitución Nacional en su artículo 17, por cuanto el tributo implica una restricción a ese derecho, ya que en virtud de él se sustrae en favor del Estado una parte del patrimonio de los particulares. Por ello así, es indispensable que la creación de nuevos tributos o la modificación de los existentes sea consecuencia de la decisión de los órganos que en los regímenes democráticos representen la soberanía popular.

En nuestra Constitución el principio se manifiesta en forma positiva en el art. 4, cuando al enumerar los recursos que integran el Tesoro Nacional, hace mención a las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general; en el art. 52, en cuanto dispone que a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa sobre las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas; y en el art. 75 inc. 1 y 2, cuando asigna como atribución del congreso legislar sobre las aduanas exteriores y establecer los derechos de importación e igualmente los derechos de exportación, para agregar seguidamente en el segundo de los preceptos, imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Por su parte, el principio adquiere su modalidad positiva-negativa cuando proclama la potestad normativa del Poder Legislativo y la exclusión del cualquier otro distinto, lo que ocurre cuando en la tercera proposición del art. 17 del estatuto consagra que sólo el Congreso impone las contribuciones que expresan en el art. 4. La regla se formula en forma negativa implícita o indirectamente cuando por el art. 29 se previene que el Congreso no puede conceder al Ejecutivo nacional, ni las legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia,

facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarle sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor y las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna. Además se adopta su manifestación negativa en el inc. 3 del art. 99 cuando dispone que el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral, o el régimen de partidos políticos. Es decir, en estas materias en ningún momento el Ejecutivo se puede entrometer.

Los orígenes del principio de legalidad tributaria lo podemos ubicar en Inglaterra, el 15 de junio de 1215, cuando los barones arrancaron la Carta Magna al rey Juan Sin Tierra. En dicho instrumento, precedido por un preámbulo y desarrollado en 63 arts., quedaron acordados los términos de un pacto en el cual los barones no aparecen como súbditos. En ella se definieron los derechos y libertades, al tiempo que se precisaron y limitaron las obligaciones feudales. El principio no taxation without representation quedó enunciado en su cláusula XII, al prescribir: "Ningún impuesto o contribución será aplicado a nuestro reino a menos que se fije por deliberación conjunta, excepto para rescatar nuestra persona, para hacer caballero a nuestro hijo mayor y para casar por una sola vez a nuestra hija mayor y por esto se pagará únicamente una contribución razonable. Así se hará con respecto a contribuciones de la Ciudad de Londres". En la Argentina nos tenemos que remontar al acta capitular del Cabildo Abierto del 25 de mayo de 1810 –por la cual se aprobó el Reglamento de la Primera Junta- en donde se incluyó 2 cláusulas de indiscutible importancia financiera. Por la VIII se estableció que esta misma Junta ha de publicar todos los días primero de mes un estado en el que se dé razón de la administración de la Real Hacienda; mientras que por la IX se dejó establecido que no pueda imponer contribuciones, ni gravámenes al pueblo, o sus vecinos, sin previa consulta, y conformidad de este excelentísimo Cabildo". Esto se plasmó posteriormente en las Constituciones de 1819, 1826 y finalmente quedó plasmado en la Constitución de 1853.

Fundando la razón de ser del principio de reserva de ley, la Corte Suprema de la Nación expresó:

"Que entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear contribuciones necesarias a la existencia del Estado. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad, ya que la libre disposición de lo propio, tanto en lo particular como en lo público, es el rasgo más saliente de la libertad civil. Todas las Constituciones se ajustan a este régimen, entregando a los Congresos o Legislaturas este privilegio exclusivo, pues, como lo enseña Cooley: "En todo Estado soberano el Poder Legislativo es el depositario de la mayor suma de poder y es, a la vez, el representante más inmediato de la soberanía"³⁶.

En consonancia a ello, ha entendido el Tribunal que "el principio de reserva de la ley tributaria de rango constitucional y propio del estado de derecho, sólo admite que una ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria"³⁷; así como que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de

³⁶Fallos: 155:290.

³⁷Fallos: 294:152.

impuestos, contribuciones y tasas”³⁸ y, concordantemente con ello, “ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones”³⁹.

Sin perjuicio de ello, desde 1927, en el precedente “Agencia Marítima Delfino”⁴⁰, la Corte Suprema sostuvo que el Congreso no puede delegar la función de hacer la ley, pero admitió que el Ejecutivo cumpliera ciertas funciones de complementación legislativa cuando el Congreso hubiera establecido una clara política al respecto. Este criterio fue reiterado por la Corte en diversos precedentes, dando lugar a lo que luego se denominó la “delegación impropia” por oposición a la “delegación propia” que se caracteriza por hacer pasar el total del poder deliberante al Ejecutivo. Se sostuvo así que “existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o algún cuerpo administrativo a fin de reglar pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla. Lo primero no puede hacerse; lo segundo es admitido aun en aquellos países en que, como los Estados Unidos de América, el poder reglamentario del Poder Ejecutivo se halla fuera de la letra de la Constitución”. En el referido precedente, asimismo, se concluyó en el considerando 12 en que “cuando el Poder Ejecutivo es llamado a ejercitar sus poderes reglamentarios en presencia de una ley que menester de ellos, lo hace no en virtud de una delegación de atribuciones legislativas, sino que lo hace a título de una facultad propia consagrada por el artículo 86, inc. 2º, de la Constitución, y cuya mayor o menor extensión queda determinada por el uso que de la misma facultad haya hecho el Poder Legislativo”⁴¹.

La mayoría de los fallos dictados sobre delegación legislativa, después de resolver el caso “Delfino”, hasta el año 1994, reitera aquélla distinción elaborada en tal precedente, entre la inválida delegación para legislar y la válida delegación para reglamentar la ley. Sin perjuicio de ello, en forma implícita, el Alto Tribunal amplió la facultad atribuida al PEN por el art. 86.

Uno de esos casos la constituye el área tributaria-aduanera, dado que su complejidad técnica, la naturaleza variable y la necesidad de rápidas respuestas que requiere el comercio internacional, hizo aconsejable que tales cuestiones no queden sometidas a las dilaciones propias del trámite parlamentario. En tales fallos, la Corte analizó las particularidades de cada ley que se sometió a su conocimiento a fin de determinar si existían una “política claramente establecida” que habilitase la delegación legislativa⁴².

Tal es así que el Código Aduanero⁴³ fue aprobado siguiendo el criterio doctrinario y jurisprudencial vigente y se admitió legalmente la delegación legislativa en varios pasajes. Por ejemplo, en su art. 755 se admitió que el Poder Ejecutivo podrá gravar con derechos de exportación mercadería que no estuviere gravada, a desgravar mercadería que sí estuviere y a modificar el derecho de exportación establecido.

Luego, con la reforma constitucional de 1994 se reafirmó la intención de limitar el uso de las facultades legislativas del Poder Ejecutivo estableciéndolo en el art. 76, en la cláusula transitoria octava y en el artículo 99 inciso tercero de la Constitución

³⁸Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros.

³⁹Arg. Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:3770, entre muchos otros.

⁴⁰Fallos: 298:87.

⁴¹Fallos: 148:430.

⁴²En ese sentido, “Pedro Inchauspe” (Fallos: 199:483); “Laboratorios Anodia” (Fallos: 270:46); “Conevial” (Fallos: 310:2193); entre otros.

⁴³Aprobado por ley 22.415 (B.O. 23/03/81).

Nacional. En lo que hace a la materia impositiva, luego de la reforma y en lo atinente a este punto, señaló que “el legislador puede conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de regular pormenores de la obligación tributaria, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida”⁴⁴, pues “los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76) autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo”⁴⁵.

En ese sentido, la Corte Suprema declaró inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237, en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas en virtud de que no se fijaba al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución⁴⁶.

En este punto, cabe traer a colación el reciente fallo "Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo", resuelto el 15 de abril de 2014. El caso versó sobre una acción de amparo incoada por Camaronera Patagónica SA ante la justicia federal de Mar del Plata, reclamando la inconstitucionalidad de la resolución 11/02 del ex Ministerio de Economía e Infraestructura y, consecuentemente, su inaplicabilidad en su reclamo. La citada resolución fijaba, con fundamento en lo previsto por las leyes 22.415 (Código Aduanero) y 25.561 (de emergencia pública y reforma del régimen cambiario), ciertos derechos a la exportación (retenciones) de entre 5 y 10%, de carácter temporario, a ciertas mercaderías.

En primera instancia no se hizo lugar a la demanda, pero la Cámara Federal de Mar del Plata la revocó. Contra esta resolución, la AFIP presentó recurso extraordinario, que fue concedido.

El Tribunal, tras destacar la naturaleza tributaria de los derechos de exportación impuestos por la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura, enfatiza que "ese valladar inconstitucional que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa prevista por el art. 76 de la Constitución" (considerando 9, primer párrafo). Añade que esta posibilidad no operaría, por cuanto "ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata (considerando 9, cuarto párrafo).

Sin embargo, sostiene la Corte que: "No puede soslayarse que los derechos aduaneros está íntimamente ligados a las continuas fluctuaciones que presenta el comercio internacional", y que en ese contexto "resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria". Por ejemplo, explica la Corte, sería válido que el Congreso estableciera un piso y un techo de alícuotas para las retenciones sobre las exportaciones y delegue en el PEN la competencia para determinar la alícuota dentro de ese límite. Situación que no se verificaba en el caso.

Con lo cual, la mayoría del Tribunal -conformada por los doctores Lorenzetti, Fayt y Maqueda, con voto concurrente del Dr. Zaffaroni- consideró que la ley 25.645 carecía de eficacia para convalidar retroactivamente la resolución 11/02 -que entró en vigor el 5 de marzo de 2002- norma que adolece de nulidad absoluta e insanable, pero que no existía razón alguna para privarla de hechos acaecidos después de su entrada en vigor. Por este motivo, concluyó que la invalidez de la resolución 11/02 se circunscribía al período entre el 5 de marzo de 2002 (cuando entraron en vigor las retenciones a las

⁴⁴Fallos: 317:1282.

⁴⁵Fallos: 326:4251.

⁴⁶ CSJN "Selcro", del 21/10/03.

exportaciones) y el 24 de agosto de 2002 (momento a partir del cual rige la ley 25.645 que convalida tales retenciones), disposición que le otorga a su contenido rango legal.

Por su parte, los doctores Petracchi y Argibay coincidieron con la mayoría en que la resolución 11/02 era inconstitucional -por no cumplir con el principio de legalidad y los estándares de delegación legislativa- pero votaron en disidencia al considerar que al no existir una ley sobre los elementos esenciales del tributo que se pretendía exigir, la resolución 11/02 no podía tener efectos siquiera prospectivos, luego de una mera confirmación por parte de la ley 25.645.

Otro pronunciamiento referente al principio de reserva de ley y, particularmente a la materia tributaria-aduanera, es el caso "Jurado Golf SA c/ EN –DGA- resol. 433/07 (ADEZ) c/ Dirección General de Aduanas", en donde el alto tribunal determinó que el factor de convergencia, mecanismo creado mediante Decreto 803/2001 aplicado a las operaciones de comercio exterior entre junio de 2001 y enero de 2002, en relación al pago que efectuaban en tal concepto los importadores, constituía una "contribución" en los términos de los arts. 4 y 17 de nuestra Constitución Nacional, de inculcable naturaleza tributaria. Consideró que se verificaba en la norma todos los elementos propios de un tributo, esto es, se contemplaba los sujetos pasivos que obligatoriamente debían contribuir en función de su capacidad contributiva; se definía cual era el presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, se compelia a ingresar al erario público una cantidad de dinero; y se establecía las condiciones para determinar tal contribución. Asimismo, señaló que la norma respondía a un acto unilateral del Estado y que su cumplimiento se impuso a los particulares afectados, cuya voluntad carecía de toda eficacia⁴⁷.

En segundo lugar, estimó que tal contribución no gozaba de cobertura legal suficiente ya que, en efecto, la Ley 24.425 (invocada en los "vistos" del Decreto 803/01) no creaba detracción patrimonial coactiva alguna, ni autorizaba su creación. Y ello tampoco estaba contemplado en la órbita competencial habilitada para el Poder Ejecutivo Nacional por el inc. 1° del art. 99 de la Constitución Nacional, por lo que la llevó a determinar que la norma impugnada tenía un defecto de origen, puesto que violentaba el principio de reserva legal, contradiciendo así los arts. 4, 17, 52, 75 (incs. 1 y 2°) y 99 (inc. 3°) de la Carta Magna.

Por último, en el caso "Roch S.A. c/ DGA", del 3 junio de 2014, la Corte Suprema utilizó, asimismo, su doctrina atinente al principio de reserva de ley para desestimar la pretensión de la aduana, con fundamento en la resolución 776/06 del Ministerio de Economía y Producción, de cobrar a la actora los derechos de exportación de hidrocarburos realizados desde el Área Aduanera Especial de Tierra del Fuego, regulada por la ley 19.640 y sus modif. Consideró, tras destacar lo establecido en el art. 726 del CA en cuanto que es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo, que la pretensión tributaria no tenía sustento legal pues a la fecha en que se efectuaron las operaciones de exportación había expirado el plazo de vigencia establecido por la ley 25.561 y no correspondía la aplicación retroactiva de la ley 26.217.

⁴⁷ Para profundizar el tema de la naturaleza jurídica del Factor de Convergencia en relación a los importadores ver Mazio, Federico Ignacio "Factor de Convergencia. Su naturaleza jurídica" en Revista Técnica Impositiva n° 252, correspondiente a Octubre de 2012.

III. 1. 2 Principio de razonabilidad

El principio de legalidad se enlaza necesariamente con el de razonabilidad, ya que no toda regulación de los derechos individuales por una ley formal, cualquiera sea su contenido, se adecuará a la Constitución. En ese sentido, el art. 28 de la Constitución Nacional, que consagra el principio de razonabilidad de las leyes, dice que los principios, derechos y garantías no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio. La razonabilidad exige que exista una adecuada proporción y aptitud entre el medio escogido por la ley y la finalidad que persigue, que debe preservar el valor “justicia”, a cuyos efectos la norma jurídica debe conformarse con los principios filosóficos, políticos, sociales y religiosos a los cuales se considera ligada la existencia de la sociedad⁴⁸.

El principio de razonabilidad exige una relación razonable y proporcionada entre los fines y los medios de una medida, y exige la legitimidad de la medida, tanto de los fines como de los medios.

Si el control de razonabilidad analiza la legitimidad del fin de una medida, la relación entre los medios y los fines de ésta y la afectación al contenido esencial de otros derechos fundamentales, entonces puede operar en forma autónoma a otros principios ya que no es esencialmente una herramienta de ponderación de principios, sino más bien de ponderación de medios y fines, y de verificación de la compatibilidad constitucional de la medida.

Desde el momento que el principio de razonabilidad opera como un límite constitucional que los individuos pueden invocar ante un órgano jurisdiccional, aquél pasa a ser una facultad conferida constitucionalmente a los sujetos. El principio de razonabilidad (como control de razonabilidad) y la garantía de contenido esencial se complementan mutuamente y garantizan el derecho constitucional de toda persona a exigir del Estado un comportamiento razonable y proporcionado, tanto en la sanción y en la aplicación como en la interpretación de todos los actos estatales, sea que se trate de actos de alcance particular o de actos normativos de alcance general, emitidos por cualquier órgano de poder.

Al mismo tiempo, el derecho a la razonabilidad garantiza la plena operatividad de los demás derechos constitucionales; es garantía del contenido esencial de ellos por lo que opera, a su vez, como una garantía constitucional contra la arbitrariedad del ejercicio del poder estatal.

En cuanto a este principio se puede citar el caso "El Brujo SRL c/ Estado Nacional –Ministerio de Economía –AFIP –DGA –resol. 485/05 s/ Dirección General de Aduanas", de fecha 4 de septiembre de 2012. En el presente caso se cuestionaba la resolución 485/05 del Ministerio de Economía y Producción por el cual se establecía que para poder importar a consumo la mercadería que se comercializaba, el importador debía solicitar con carácter previo a la oficialización del despacho de importación, un “Certificado de Importación de Juguetes” (CIJ). A criterio de la empresa actora esa exigencia era absurda, innecesaria, obstaculizaba el normal desarrollo de las actividades mercantiles, provocando un menoscabo en sus derechos, quien no podía despachar su mercadería por exigírsele el cumplimiento de una normativa que peca de arbitraria”; máxime habida cuenta de que la importación de juguetes se encuentra debidamente controlada por la resolución ME 851/98, que exige tramitar ante la Secretaría de Industria un certificado de seguridad del juguete, a los fines de determinar los aspectos vinculados a la seguridad de los mismos. Consecuentemente, El Brujo SRL promovió

⁴⁸ Spisso, Rodolfo R., “Las normas tributarias y el principio de razonabilidad de las leyes”, En ED tomo 128, a. 1988. Bs. As., Universidad Católica Argentina, págs. 743-750.

demanda de amparo contra el Estado Nacional (AFIP-DGA), a fin de que se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la citada resolución.

El juez de primera instancia admitió la demanda y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad de la resolución MEyP n° 485/05. A su turno, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó –en lo que al caso interesa– el recurso de apelación interpuesto por el Estado Nacional. Contra tal decisión, el Estado Nacional interpuso recurso extraordinario, que fue concedido.

La Corte, remitiéndose a los fundamentos del dictamen de la Procuradora Fiscal, consideró que los requisitos exigidos por la mencionada resolución para obtener el certificado de importación para realizar el trámite de importación de esa clase de productos (juguetes) con carácter previo al registro del respectivo despacho, consistentes en la identificación del importador, la caracterización de la mercadería a importar, la descripción técnica y comercial, el valor FOB total, el valor en moneda de origen y en dólares estadounidenses, la cantidad de unidades, el peso y la identificación del país de origen y de procedencia, no resultaba de dificultosa producción, por lo que no advirtió la irrazonabilidad de la exigencia. Y porque la demandante –El Brujo SRL– no había aportado elementos probatorios que permitían evaluar la desproporción de la mencionada exigencia de obtener el aludido certificado, a fin de demostrar la irrazonabilidad de la reglamentación impugnada.

Con lo cual, para la Corte, la irrazonabilidad de la medida se reduce a cuestiones de hecho y prueba que debe acreditar el impugnante. Si éste no logra demostrar su irrazonabilidad, la Corte no podría juzgarla en ese sentido.

III. 1. 3 Principio de seguridad jurídica

La primera formulación del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, traducido a través de la exigencia de certeza, fue abordada por Adam Smith, que en el año 1776 estableció cuatro cánones sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones: igualdad, certeza, comodidad del pago y economía en la recaudación. Consignó acerca de la certeza: "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene la obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande –según la experiencia de muchas naciones– como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar"⁴⁹. El principio tuvo su consagración con la Revolución Francesa, consecuentemente, se plasmó en la Declaración del Hombre y del Ciudadano donde se proclamó que "El objeto de toda sociedad política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión".

El principio de seguridad jurídica tuvo recepción en varios textos constitucionales, ya sea en forma implícita o explícita. En la Constitución argentina no

⁴⁹ Smith, Adam, "Investigaciones sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones", Fondo de Cultura Económica, 1 ed. en español, Quinta reimpresión, México, 1987.

hay una mención explícita del principio, sin perjuicio de lo cual, se puede inferir del contenido implícito del art. 33 y del art. 75, inc. 22 que hace referencia a diversos tratados de derechos humanos con jerarquía constitucional. Así, podemos mencionar la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (arts. I y XXVIII), la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 31), Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 32, inc. 2º) y la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial (art. 5)⁵⁰.

En lo que hace a la esfera tributaria, el mentado principio constituye una garantía fundamental para la protección del derecho de propiedad del contribuyente. Ello es así, debido a la constante modificación de las leyes tributarias, sus reglamentos y normas complementarias, muchas veces a través del ejercicio de facultades legislativas por los organismos recaudadores. Un sistema tributario presupone la articulación ordenada de sus normas, la precisa determinación de las figuras y las relaciones entre ellas. Sólo así se satisface el principio de seguridad jurídica⁵¹.

En referencia a este principio, Asorey ha señalado que el principio de seguridad jurídica, vigente en todo Estado de derecho, que equivale a poder tener certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y la forma en la cual se regulan y protegen los intereses tutelados, cuando se manifiesta en el ámbito tributario se constituye en el principio de legalidad, que debe permitir al ciudadano prever en grado razonable la certeza de las consecuencias que pueden derivarse de sus actos, a la luz de la regulación vigente en el momento en el cual se ejecutan⁵².

Discrepamos con el distinguido autor en cuanto a que el principio de seguridad jurídica se desprende del principio del principio de legalidad. En mi opinión, tal principio constituye un principio autónomo de gran importancia para toda persona máxime cuando la propia Corte Suprema ha considerado que la seguridad jurídica tiene jerarquía constitucional⁵³.

Aquí, cabe traer a colación el caso “Basso SA (TF 24.888-A) c/ Dirección General de Aduanas”, del 27 de agosto de 2013. En el mismo, el Alto Tribunal, mediante remisión al dictamen del Procurador General, determina que no se produjo un cambio normativo por parte de la Administración en cuanto a la forma de liquidación de los reintegros a la exportación sino un “mero error de liquidación” producido por la

⁵⁰ Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (DADDH): “Todo ser humano tiene derecho a la vida, a la libertad, y a la seguridad de las personas” (art. I), “Los derechos de cada hombre están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bienestar general y del desenvolvimiento democrático” (art. XXVIII);

Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH): “Todo individuo tiene derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona” (art. 31);

Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH): “Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática” (art. 32, inc. 2º);

Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial (CDR): “En conformidad con las obligaciones fundamentales estipuladas en el art. 2º de la presente Convención, los Estados se comprometen a prohibir y eliminar la discriminación racial en todas sus formas y a garantizar el derecho de toda persona a la igualdad ante la ley, sin distinción de raza, color y origen nacional o étnico, particularmente en el goce de los derechos siguientes: ... b) el derecho a la seguridad personal y a la protección del Estado contra todo acto de violencia o atentado contra la integridad personal cometido por funcionarios públicos o por cualquier individuo, grupo o institución” (art. 5).

⁵¹ Spisso, Rodolfo “Derecho Constitucional Tributario”, Ed. Lexis Nexis, 3º ed., Buenos Aires, 2007, pág. 249.

⁵² Asorey, Rubén, “Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal”, en L.L., t. 1988-D. Buenos Aires. Págs. 902-13.

⁵³ Caso “Bernasconi SA”, del 12/11/1998. y sus citas de Fallos: 220:5; 251:78; 317:218, Consid. 9, Fallos: 321:2933, entre muchos otros.

aplicación directa de una fórmula que omitía contemplar uno de los conceptos que debían ser tenidos en cuenta. En tal inteligencia, –según el criterio de la Corte- no se produce en el caso una afectación del derecho de propiedad del contribuyente.

En efecto, cabe precisar que la resolución general AFIP 1161/01, luego sustituida por la resolución general AFIP 1342/02, determinaba una base de cálculo para la liquidación de reintegros a la exportación, en la que no se tenía en cuenta el tope que para dicha base establece el art. 829, inc. c, del Código Aduanero⁵⁴.

Posteriormente, la Aduana mediante la instrucción general 1/04 resolvió que “A los fines de la liquidación de los estímulos a la exportación que resultan ser de competencia de esta Dirección General, se establece que las bases de los mismos nunca pueden ser superiores al valor imponible que rige para la determinación de los derechos de exportación, inciso, c) del artículo 829 del Código Aduanero, valor imponible que, definido en la norma de valoración que desarrollan los artículos 735 a 749 de ese cuerpo legal, no incluye los derechos de exportación”. Es decir, incluyó el tope establecido en el inc. c, del art. 829, del Código Aduanero, en la base de cálculo de los reintegros a la exportación, por lo que a partir de tal resolución los reintegros se liquidaron sobre una base de cálculo menor. Cabe poner de relieve que, luego, tal criterio de cálculo fue establecido en la resolución general 1921/05.

Dos años después, el organismo aduanero dictó, teniendo en cuenta que la base para la liquidación de estímulos establecida por la instrucción general 1/04 tuvo recepción en la resolución general 1921, otra instrucción general, la n° 1/06, mediante la cual dispuso que “Para las destinaciones registradas con anterioridad al 29 de marzo de 2004, fecha de entrada en vigencia de la Instrucción General mencionada en el asunto [1/04], se deberá proceder a formular los cargos que pudieran corresponder para los casos en los que, en virtud de haberse utilizado una base de cálculos incorrecta, se hubieran pagado estímulos en demasía”.

Consecuentemente, el servicio aduanero conforme a la mencionada instrucción formuló el cargo n° 9/07 a la empresa actora en concepto de diferencias de reintegros, respecto operaciones registradas entre el 5 de marzo de 2002 y 28 de marzo de 2004. Basso SA abonó tal cargo y luego inició reclamo de repetición.

El Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al pedido de repetición formulado por la actora. A su turno, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo decidido por el tribunal jurisdiccional. Contra tal decisión, Basso SA interpuso recurso extraordinario, que fue concedido.

La Corte, compartiendo el dictamen del señor Procurador General, confirma la decisión apelada. Interpreta que en el caso, como dijimos, no se ha producido un cambio de criterio impositivo que, en principio, impediría la modificación de las situaciones definitivas en que se encuentren los contribuyentes, a fin de no causar agravio al principio constitucional que protege el derecho de propiedad –y vedado por el art. 793 del Código Aduanero para exigir una determinación tributaria suplementaria– sino de un “mero error de liquidación” producido por la aplicación directa de una fórmula que omitía contemplar uno de los conceptos que debían ser tenidos en cuenta. se puso de

⁵⁴Art. 829. – 1. Facúltase al Poder Ejecutivo para: c) fijar el valor sobre el cual se liquidará el importe del reintegro y el del reembolso. Tal valor nunca podrá ser superior al valor imponible previsto en los artículos 734 a 749 con más las adiciones que pudieren corresponder por gastos de transporte y de seguro de acuerdo a los beneficios que admitiere por estos conceptos el respectivo régimen de estímulos;

relieve que la instrucción general 1/04, a los fines de la liquidación de los estímulos a la exportación, “vino a advertir y corregir un error que se venía cometiendo sistemáticamente de un tiempo a esta parte, y que resultaba de la fórmula sintética de liquidación de dichos beneficios contenida en la RG [resolución general] 1.161 (y sus modificatorias) ...”, que “devenía de haber reimplantado los derechos de exportación con la puesta en vigencia de la resolución ME 11/02”; a lo que agregó que ello originaba que el valor FOB de la mercadería exportada –en el caso de estar alcanzada por los derechos de exportación- contuviera el monto de esos tributos y que, al aplicarse la fórmula de liquidación, se estuviera excediendo el límite establecido en el art. 829, inc. c, del Código Aduanero. Consecuentemente, para la Corte, la tesitura adoptada por la Dirección General de Aduanas con el dictado de la Instrucción General 1/06 “es la legalmente debida”, en cuanto ordena a sus dependencias que se reclame de aquellos beneficiarios que corresponda la devolución de la suma que fue abonada en demasía.

En mi opinión el cambio normativo estatuido por parte de la Administración afecta el derecho de propiedad del contribuyente, sus derechos adquiridos y atenta contra la seguridad jurídica. Ello es así, en tanto, tal como lo dijimos antes, la resolución general AFIP 1161/01, luego sustituida por la resolución general AFIP 1342/02, determinaba una base de cálculo para la liquidación de reintegros a la exportación, en la que no se tenía en cuenta el tope que para dicha base establece el art. 829, inc. c, del Código Aduanero, mientras que luego la instrucción general 1/06 dispuso que para las destinaciones registradas con anterioridad al 29 de marzo de 2004, período en el cual aún regía la resolución general AFIP 1161/01, se debía proceder a formular cargos por diferencias de reintegros por haberse utilizado una base cálculo incorrecta –la determinada la resolución general AFIP 1161/01- cuando se debía tomar como base de cálculo de los reintegros a la exportación la establecida por la instrucción general 1/04, luego reafirmado por la resolución general 1921/05, donde se incluyó el tope establecido en el inc. c, del art. 829, del Código Aduanero⁵⁵.

Otro caso digno de mencionar en relación a este principio es el caso "Nate Navegación y Tecnología Marítima SA (TF 22.220-A) c/ Dirección General de Aduanas", del 12 de junio de 2012. Aquí la Corte Suprema de Justicia de la Nación manifiesta que sostener que un régimen especial –en ese caso, el previsto en la resolución 904/94, el cual establecen determinados requisitos y trámites administrativos- implica un régimen de prohibiciones a las importación o exportaciones en los que el incumplimiento de algún requisito permita que se configure la prohibición, “implicaría elevar a tal categoría [la de prohibida] a todas las restricciones y simples condicionamientos para la exportación o importación de mercaderías, dando a los arts. 608 y cc del Código Aduanero una latitud tan vasta que llevaría, en la práctica, a desvirtuar el sistema diseñado”.

De esta forma, el alto Tribunal viene a poner un coto a los límites del Estado y otorga una seguridad jurídica en cuanto a que estas intervenciones previas o trámites administrativos previos no resultan asimilables a una prohibición de importación o exportación, lo cual le asegura que no va a ser pasible de repercusiones infraccionales, ello debido a que el concepto de prohibición tiene impacto directo en varias infracciones aduaneras. Por ejemplo, del caso de la infracción de declaración inexacta (art. 954, ap. 1, inc. b), de la infracción de mercadería a bordo sin declarar (art. 963) y la transgresión

⁵⁵ Para ahondar sobre esto ver Mazio, Federico Ignacio, "Liquidación de reintegros a la exportación. La seguridad jurídica y el derecho de propiedad del contribuyente", Técnica Impositiva, revista 265, de noviembre de 2013.

de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio (art. 965, inc. a) y 968, a).

III. 1. 4 Principio de igualdad

La igualdad no es una declaración meramente programática, sino que, en tanto principio, vincula a los poderes públicos, tanto al Legislativo como a la Administración y al Poder Judicial. Así quedan vedados los tratamientos dispares injustificados y, en el caso particular de las leyes, cuando éstas los consagren, el principio de igualdad entrará en juego exigiendo una fundamentación suficiente para cada distinción, mientras que los jueces estarán habilitados para investigar a qué fin atiende la disparidad, la conexión de ésta con un interés jurídico constitucional relevante y si hay proporcionalidad entre el medio empleado y el objetivo perseguido.

La idea de garantizar la igualdad ante la ley, como reacción frente a los privilegios, se convirtió en uno de los postulados fundamentales impulsados por la Revolución Francesa, a punto de ser expresamente recogida en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano el 26 de agosto de 1789.

Sin embargo, la igualdad no se agota en aquella postulación, y más aún, la adscripción irrestricta a la misma conduciría a menudo al más injusto de los resultados si la ley no se hiciera cargo de la diversidad de situaciones y circunstancias a las que ella puede ser llamada a aplicarse.

Es por ello que la igualdad ha sido objeto de consideración desde otros ángulos, tales como la igualdad en la ley o la igualdad por la ley.

En tal sentido, relacionado este principio con la materia tributaria-aduanera, el profesor Ramón Valdés Costa opta, por desglosar el abordaje del tema distinguiendo la igualdad en la ley, por la ley, ante la ley y la igualdad de las partes en la obligación tributaria:

- La Igualdad ante la ley presupone la idea de la igualdad de todos ante la ley. Fue una de las aspiraciones que impulsaron la Revolución Francesa y que se plasmaría en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, al proclamar que “los hombres nacen libres e iguales en derechos”, como reacción frente a las características políticas y sociales propias de la dominación monárquica absolutista que condujeron a una atribución inequitativa y desproporcionada de cargas tributarias a las clases más pobres, quedando exoneradas de ellas, en virtud de las inmunidades y privilegios, los integrantes de la nobleza. Consecuentemente, se postuló el principio de la universalidad de la ley a través de un sistema de normas que tuviera como destinatario al conjunto de la sociedad, reaccionando contra las diferencias y privilegios hasta ese momento vigentes. Esta noción de la igualdad jurídica proscribió determinadas discriminaciones fundadas en razones de raza, lengua, sexo, religión, ideas políticas u origen social.
- La igualdad en la ley nace a partir de un pronunciamiento de la Corte (“Criminal c/ D. Guillermo Olivar, por complicidad en el delito de rebelión; sobre fianza de juzgado y sentenciado y desacato”⁵⁶), en el cual se advirtió la facultad legislativa de dictar leyes contratasientos singulares para los distintos grupos de contribuyentes, siempre que los criterios de diferenciación se exhibieran razonables, de modo que situaciones iguales fueran consideradas igualmente, y situaciones desiguales, desigualmente. En el fallo citado se recogió la idea que la igualdad no es un concepto preciso, absoluto, o matemático que conduzca al

⁵⁶ Fallos: 16:118

igualitarismo sino, más bien, una noción relativa, por lo cual los tratamientos legislativos deben ser iguales en igualdad de condiciones, y desiguales ante circunstancias desiguales.

- La idea de igualdad por la ley constituye una directiva que se encuentra dirigida hacia el Estado. El Estado no puede permanecer prescindente ante las marcadas desigualdades económicas y sociales que se observan. Es decir, se requiere una acción del Estado tendiente a consagrar en forma clara el principio de igualdad.
- Finalmente, la igualdad de las partes de la obligación tributaria determina que el Estado, en su calidad de acreedor de la obligación tributaria, y el contribuyente, en su calidad de deudor, están, igualmente, sometidos a la ley y a la jurisdicción, debido que no hay tributo sin ley que lo establezca y porque nadie puede ser juez en su propia causa. Esto importó una ruptura con la formulación tradicional en la que la relación jurídico-tributaria se concebía como un vínculo de poder que postergaba al contribuyente a la condición de súbdito.

Corolario de lo expuesto, vemos que este principio es plenamente aplicable en el campo tributario – aduanero, aunque de diferentes formas. Por ejemplo, al tiempo de la aplicación del tributo, frente a exenciones subjetivas que se establezcan al pago del tributo aduanero, con lo cual, aquellas personas que se encuentren en idéntica situación y similares condiciones podrían alegar el otorgamiento de la exención. Igual criterio se aplicaría en materia de excepciones a prohibiciones a la importación o exportación (v. gr. concesión de licencias, monopolios, etc.). Asimismo, consecuencia de este principio en este ramo se refleja en relación a las alícuotas de los derechos aduaneros. Éstas, por imperio del mismo, deben ser iguales en todas las aduanas de la Nación.

Por último, cabe mencionar que, en el plano internacional, el GATT impone a los Estados acordar el trato igualitario, en las Aduanas, respecto de las distintas mercaderías extranjeras que ingresan como entre las mercaderías nacionales y extranjeras que ya hubieran ingresado al mercado interno.

III. 1. 5 Principio de no confiscatoriedad

Este principio, reviste, en nuestro ordenamiento constitucional carácter implícito, y es el resultante de una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, más allá de ser un corolario obligado de la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada (arts. 14 y 17 de la CN), la cual no puede, por vía de exacciones patrimoniales coactivas a título de tributos, ser vaciada de contenido. Así, el alto tribunal ha entendido que la confiscatoriedad se configura cuando los tributos absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta que ésta produce, o que tiene aptitud de generar.

Sentada la premisa de que el principio de no confiscación se deriva, en esencia, del reconocimiento y tutela que nuestra Constitución Nacional ha brindado al derecho de propiedad, resulta necesario hacer una semblanza de la caracterización omnicompreensiva que de él ha hecho nuestro tribunal cimero. De así, cabe precisar algunos precedentes que fueron cinceland el concepto jurídico de propiedad. Así, en la causa “Don José Horta c/ Don Ernesto Harguindeguy s/ consignación de alquileres”, sentencia del 21 de agosto de 1922, se dijo que el art. 17 de la Constitución “protege todo aquello que forma el patrimonio del habitante de la Nación, trátese de derechos reales o de derechos personales, de bienes materiales o inmateriales, que todo eso es propiedad, a los efectos de la garantía constitucional”; luego en “Don Leonardo Mango c/ Don Ernesto Traba s/ Desalojo”, sentencia del 26 de agosto de 1925, se dejó expuesto que lo que estaba en juego en la causa era un derecho patrimonial y, por tanto, la propiedad en el sentido constitucional, con remisión a la jurisprudencia de los Estados

Unidos, “comprende todos los intereses apreciables que un hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad”; para precisar la idea en la causa “Don Pedro Emilio Bourdieu c/ Municipalidad de la Capital s/ devolución de sumas de dinero”, sentencia del 16 de diciembre de 1925, donde reiteró que “el término propiedad, cuando se emplea en los arts. 14 y 17 de la Constitución o en otras disposiciones de ese estatuto comprende, como la ha dicho esta Corte, “todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad”. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privado sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos), a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de propiedad”.

La salvaguarda del derecho de propiedad permitió que la expresión confiscatoriedad, incorporada al texto constitucional con otro alcance, también llegara a ser útil como freno ante el desborde fiscal. Así aconteció en la causa “Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria s/ inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la Provincia de Buenos Aires”⁵⁷, sentencia del 16 de diciembre de 1911. En dicha oportunidad, lo agravios llevados al Tribunal revestían diversa índole: unos se referían a que los legados a favor de la Iglesia Católica no podían ser gravados; otros, a que el impuesto sucesorio del 50% sobre el monto de las mandas testamentarias, resultaba violatorio de los arts. 14, 28 y 31 de la CN, y, finalmente, que se contravenían las disposiciones del Código Civil sobre sucesiones deferidas por la voluntad del testador, al instituir la ley, mediante el impuesto, un legado a favor del fisco. Así la Corte, por decisión unánime, sostuvo que el impuesto del 50% que pretendía cobrarse sobre el legado instituido por el testador resultaba una verdadera exacción o confiscación, pues venía a restringir, en condiciones excesivas, los derechos de propiedad y de testar que la Constitución consagraba en sus arts. 14 y 20 a favor de ciudadanos y extranjeros. A su vez, en otros considerandos de la sentencia, dijo: “7) que el poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, y entre otros al de que aquellos se distribuyan con justicia; habiéndose observado con fundamento que las imposiciones que prescindan de aquéllos, no serían impuestos sino despojo”.

En cuanto a la aplicación de este principio en los gravámenes aduaneros comparto lo manifestado por el profesor Basaldúa en cuanto a que en atención a las finalidades extrafiscales que prevalecen en los derechos aduaneros y que pueden tener objeto disuadir las importaciones de ciertas mercaderías mediante alícuotas muy elevadas, resulta evidente que este principio resultará inaplicable en relación con los derechos de importación⁵⁸. Distinta corre la suerte en los derechos de exportación ya que si éstos gravan productos cuyo precio está fijado internacionalmente, ante la imposibilidad de trasladarlo hacia los consumidores extranjeros, los exportadores extranjeros reducirán el precio que abonen a los productores. En estas circunstancias, para estos últimos sujetos podrían resultar confiscatorios tales derechos.

En cuanto a los tributos que gravan la importación, la CSJN justificó la exclusión de su doctrina de la confiscatoriedad, en el hecho de que si el Estado se halla facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros (art. 67, incs. 12, 16 y 28 de la CN -actualmente, art. 75, incs. 13, 18 y 32), con igual razón debe considerárselo habilitado para llegar a un resultado semejante por medio del empleo de

⁵⁷ Fallos: 115:111.

⁵⁸ Basaldúa, Ricardo X., "Tributos al Comercio Exterior", Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pág. 471/472.

su poder tributario, "instituyendo con finalidades acaso disuasivas, gravámenes representativos de uno o más veces el valor de la mercadería objeto de importación"⁵⁹.

Spisso, por su parte, considera que "si el importador logra probar que la mercadería sólo pudo ser vendida a pérdida, por la incidencia del aumento de aranceles de importación, el principio de no confiscatoriedad del tributo debe ser admitido, como forma de restablecer el derecho de propiedad conculcado"; no así, en cambio, si el nuevo arancel, por las condiciones de mercado, no puede ser trasladado a los precios, disminuyendo las utilidades esperadas por el importador, es decir, sin absorberlas en su totalidad⁶⁰.

Se discrepa con tal posición en virtud del efecto disuasivo que puede llegar a tener un impuesto a la importación, por ejemplo, a fin de proteger la industria nacional, por lo cual, es intrascendente que se pruebe que la mercadería importada fue vendida a pérdida.

En conclusión, este principio, en general, resultaría inaplicable en los tributos aduaneros, salvo casos excepcionales.

III. 1. 6 Principio de equidad

El principio de equidad constituye un principio general del Derecho, que también resulta aplicable en la esfera tributaria. La exigencia de equidad en materia tributaria se ha hecho presente en numerosas constituciones⁶¹.

A tenor del art. 4° de nuestra ley fundamental, conforman los fondos del tesoro nacional, entre otros recursos, los provenientes "de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso general". Partiendo de tal precepto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido en una familia muy reducida de sentencias que los tributos pueden ser descalificados judicialmente por contravenir el principio de equidad. Fuera de esos casos aislados, ya en el precedente "Sala, Fidel (sus herederos) c/ Provincia de Santa Fe s/ inconstitucionalidad de un impuesto a las herencias transversales", sentencia del 2 de agosto de 1904, el tribunal dejó expresado en su consid. 13: "Que si la Constitución nacional, en su art. 5°, no ha hecho de la moderación de los impuestos... una de las condiciones de la garantía al goce y ejercicio de las instituciones provinciales..., no es admisible que se haya querido dejar a la discreción del Poder Judicial de la misma Nación, la facultad de declarar sin valor, en casos concretos, la legislación provincial relativa a impuestos... porque en este último poder es el menos adecuado, por su naturaleza, funciones y reglas de procedimiento, para decidir sobre la necesidad y equidad de las contribuciones y para apreciar los resultados económicos de ellas, según su monto o la manera de cobrarlos, en lo que, como se ha observado con exactitud, no puede haber cuestión de constitucionalidad o inconstitucionalidad, ya se trate de sumas fijas, ya de graduadas o proporcionales a los valores sobre que recaen, y aun cuando puedan afectar indirectamente la transmisión hereditaria de la propiedad". El criterio que expresa el fallo precedente fue reiterado en numerosas causas; enfatizándose en "Banco Ítalo Argentino de San Juan c/ Provincia de San Juan", sentencia del 14 de octubre de 1940:

⁵⁹ Fallos: 289:443.

⁶⁰ Spisso, Rodolfo R, "Derecho Constitucional Tributario"..., pág. 415.

⁶¹ A modo ejemplificativo podemos mencionar a la Constitución de Colombia que en su art. 95 dispone que "Son deberes de las personas y del ciudadano: (...) 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad". Al respecto, la Constitución de México establece en su art. 31, fracción IV, la obligación de "contribuir para los gastos públicos (...) de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". La Ley General Tributaria española de 2003 se refiere en su art.3°, apart. 1, al principio de justicia y a la "equitativa distribución de la carga tributaria".

“Que el hecho de que un impuesto no sea equitativo no es fundamento para alegar su inconstitucionalidad, si esa inequidad no llegara a la confiscación de bienes..., ni corresponde juzgar de esa equidad al Poder Judicial de la Nación”. Es decir, no se puede tachar de inconstitucional un tributo por el sólo hecho de ser inequitativo, tendría ser por eso y por ser confiscatorio, violando así el derecho de propiedad del art. 17 de la C.N.

Con lo cual vemos que nuestra Corte Suprema vincula al principio de la equidad con el de no confiscatoriedad. En tal inteligencia, al igual que ocurriría con el aludido principio, el principio de equidad resultaría también inaplicable en los derechos aduaneros.

De esta manera, se coincide con Luqui en cuanto afirma que cuando la Constitución Argentina establece el principio de equidad para las demás contribuciones, no comprende dentro de las mismas a los derechos de aduana⁶².

III. 1. 7 Principio de capacidad contributiva

El significado de este principio consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado. Así, tal denominación puede ser contemplada desde tres perspectivas: a) como fundamento ético-jurídico del deber de contribuir, deber indispensable para la existencia del Estado y la efectiva garantía de la libertad del ciudadano; b) como base de medida, a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente, y c) como límite infranqueable de la potestad tributaria normativa, ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva –razón y fundamento de los mínimos de sustento exentos en el impuesto a la renta-, o por encima de la misma –lo que nos aproxima a la noción de confiscatoriedad-, pues de lo contrario se atentaría contra la propiedad privada, vaciándola de contenido.

El principio reconoce antecedentes de aquilatado abolengo. Así, Adam Smith, al enunciar la primera de las cuatro máximas a las cuales, según sus enseñanzas, debe ajustarse la sanción de los impuestos, indicaba: “Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal...”

Además, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, el 26 de agosto de 1789, predicaba en su art. 13: “Para el mantenimiento de la fuerza y para los gastos de la Administración es indispensable una contribución común, que debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus medios”.

La Constitución italiana de 1947 en el art. 53, párr. 1º, dispone: “Todos están obligados a concurrir a los gastos públicos con arreglo a su capacidad contributiva”. Según Jarach la adopción de ese principio en la constitución italiana significó simplemente una consagración de algo que estaba presente en la conciencia política y jurídica de ese pueblo.

Este principio se encuentra plasmado en diversos ordenamientos contemporáneos. Por ejemplo, en la Constitución de Italia de 1949, la Constitución de España de 1978, la Constitución de Brasil de 1988, la de Paraguay de 1992, la de Venezuela de 1999 y la de Bolivia de 2009.

En el caso de la constitución de la República Argentina, el principio de capacidad contributiva puede inferirse, como contenido implícito, a partir de diversas

⁶² Luqui, Juan Carlos. "La Obligación tributaria", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1989, pág. 127 y ss.

previsiones obrantes en la parte dogmática del estatuto supremo (arts. 4, 14, 16, 17, 28 y 33) y de los tratados internacionales sobre derechos humanos elevados a igual jerarquía, mediante institutos afines o aptos para tal reconstrucción hermenéutica integradora –tales como: la equidad, el derecho de propiedad, la igualdad y la razonabilidad–, como ocurriera en las elaboraciones, sobre el punto, ha elaborado pretorianamente la Corte Suprema de Justicia.

Tal concepto configurador de las instituciones tributarias, como principio constitucional implícito, ha sido reconocido por la mayoría de nuestra doctrina (Jarach, Luqui, Bulit Goñi, Corti, Tarsitano). Por el contrario, Giuliani Fonrouge entiende que la noción de capacidad contributiva introduce un elemento extraño a la juridicidad de la tributación, además de tratarse de una noción vaga y difícil de precisar.

Con respecto a la relación de este principio con los derechos aduaneros, podemos decir que resulta de muy difícil su aplicación. En esencia, el legislador al fijar los derechos aduaneros atiende a la mercadería que es objeto de importación para consumo. Así, en los derechos ad valorem considera su valor en aduana y en los derechos específicos toma en cuenta una unidad de medida referida a la mercadería (cantidad, longitud, peso, etc.). Consecuentemente, no tiene en cuenta a la hora de establecerlos, el patrimonio del importador ni su capacidad contributiva. En ese sentido, podría afirmarse que si una persona importa y, por ende, asume la condición de importador ante el servicio aduanero, tendría que ser bastante solvente, suficiente capacidad contributiva, para abonar los tributos correspondientes. Pero, como dice Basaldúa⁶³ y que concuerdo con lo dicho, esa capacidad se manifestará con posterioridad al establecimiento, por parte del legislador, de la alícuota al derecho de importación.

En cuanto a los derechos aduaneros de exportación se destaca que constituyen impuestos indirectos en atención a su posibilidad de traslación del exportador al productor, con lo cual es éste el sujeto incidido y quien debe soportar la carga del gravamen.

III. 1. 8 Principio de generalidad

Este principio se refiere al carácter extensivo de la tributación, a la necesidad de que "todos" –sin exclusiones– contribuyan al sostenimiento del Estado o al cumplimiento de sus objetivos. Es decir, "todos deben tributar". En palabras de la Corte "La generalidad o uniformidad es una condición esencial de la tributación; no es admisible

De ello se deriva que las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin proteger la "igualdad" del art. 16 de la CN.

El límite de la generalidad está dado por las exenciones, las desgravaciones y otros beneficios tributarios deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas, pero jamás, como dijimos antes, por privilegios personales o de clase.

Dentro de las declaraciones, convenciones y pactos internacionales sobre derechos humanos –en el caso de la Argentina, elevados a rango constitucional por el art. 75, inc. 22, del nuevo texto de nuestro estatuto fundamental–, cabe detenerse en dos de ellos, en los cuales se recepta, en uno en forma explícita, y en el otro en forma implícita, el principio que nos ocupa.

Así, en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (DADDH), aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogotá, Colombia, en el año 1948, por su Capítulo Segundo: "Deberes", se dejó

⁶³ Basaldúa, Ricardo X., "Tributos al Comercio Exterior"..., pág. 465.

dispuesto en una de sus cláusulas: “Art. XXXVI. Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

Por su parte, en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), también llamada Pacto de San José de Costa Rica, aprobada por la Argentina mediante la ley 23.054, y hoy receptada con rango constitucional, en su parte I: “Deberes de los Estados y derechos protegidos”, Capítulo V: “Deberes de las personas”, con alcance general se ha establecido: Art. 32 1) Toda persona tiene deberes con la familia, la comunidad y la humanidad. 2) Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática”.

En este último supuesto, el principio de generalidad puede inferirse de la correlación entre deberes y derechos, de los deberes para con la comunidad y de la limitación de los derechos individuales (en el caso, el de usar y disponer de la propiedad de los bienes económicos), todo ello en vista a las justas exigencias del bien común.

Una de las manifestaciones de este principio con la materia aduanera puede ser que todos los derechos aduaneros que se apliquen sean equivalentes en las distintas aduanas por las que ingresan o salen las mercaderías. Es decir, una suerte de uniformidad de la política aduanera.

III. 1. 9 Principio de proporcionalidad

Según este principio se requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago.

En esencia, el art. 4º de la CN dispone que el Tesoro nacional está conformado, entre otros recursos, por “... las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...”. Asimismo, el art. 75, inc. 2º prescribe que las contribuciones directas que imponga el Congreso Nacional tiene que ser “proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación”.

En cuanto a este tópico nuestra Corte en Fallos: 151:359⁶⁴, ha expresado que la proporcionalidad que consagra el art. 4º de la CN se refiere a la población, y no a la riqueza o al capital, precepto que no se debe considerar aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los art. 16 y 67 (actualmente, art. 75), inc. 2º, de la C.N.

Dado el referido alcance, también receptado por la doctrina, se infiere que tal principio no resulta de aplicación en materia tributaria aduanera. Ello es así, en razón de que no todos participan del comercio exterior, sino sólo una pequeña minoría de la población resultan ser importadores o exportadores. En tal inteligencia, se coincide con Luqui cuando sostiene que cuando la Constitución Argentina establece el principio de proporcionalidad para las demás contribuciones, no comprende de las mismas a los derechos de aduana⁶⁵.

Sin perjuicio de ello, cabe destacar que en el ART. VI del GATT, párrs. 2 y 3, se consagra el principio de proporcionalidad en relación a los derechos antidumping y compensatorios.

⁶⁴ CSJN “Eugenio Díaz Vélez v. Provincia de Buenos Aires”, del 20/06/1928.

⁶⁵ Luqui, Juan Carlos. “La Obligación tributaria”..., pág. 127 y ss.

III. 1. 10 Principio de uniformidad

A diferencia de los anteriores, el presente constituye un principio netamente aplicable a los derechos aduaneros.

De acuerdo a éste, el ingreso y egreso de las mercaderías del territorio nacional debe estar sometido a un solo arancel de carácter nacional. Consecuentemente, las alícuotas de los derechos aduaneros deben ser iguales en todas las aduanas de la nación.

Este principio tiene su origen en la Constitución de 1787 de Estados Unidos en donde se dispuso, en el art. I sección 8, que "El Congreso tendrá la facultad... Para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos".

En la Argentina, la Constitución de 1853 -modificada en 1860-, luego de determinar que sólo habrá aduanas nacionales (arts. 9 y 10), se dispuso en el entonces art. 67, inciso 1° (hoy art. 75, inc. 1), que los derechos de importación así como las evaluaciones sobre que recaigan serán uniformes en toda la Nación. De esta manera, se recepitó este principio en nuestro ordenamiento jurídico interno.

Cabe recalcar que este principio no es absoluto, puesto que admite excepciones fundadas en las situaciones previstas en los incisos 18 y 19 del art. 75, es decir en la cláusula del progreso.

III. 2 Los derechos aduaneros y los tratados internacionales

Los pactos y convenciones tienen singular relevancia para los derechos aduaneros ya que su celebración no sólo responde para lograr una cierta armonización y uniformidad de estos gravámenes entre los distintos países firmantes sino también para acordar distintos mecanismos de colaboración comercial entre los mismos.

En materia de derechos de importación, en la Ronda Uruguay del GATT de 1994 nuestro país ha considerado como tasa uniforme para todo el nomenclador de posiciones arancelarias una tasa máxima del 35% ad valorem. Cabe destacar, que no se estipuló esta limitación en materia de derechos de exportación.

Párrafo aparte merece la posición de nuestro país en relación a las exportaciones de productos destinadas a países miembros del Mercosur.

Argentina, conjuntamente con la República de Brasil, la República del Paraguay y la República Oriental del Uruguay, celebraron el 26 de marzo de 1991, en la ciudad de Montevideo, el Tratado de Asunción. Este acuerdo marcó como objetivo la libre circulación de bienes y servicios, en razón de ello se tuvo prevista la liberación de los aranceles aduaneros y las restricciones no arancelarias para el consumo intrazona; el establecimiento de un arancel externo común; la coordinación de políticas macroeconómicas y la armonización de las legislaciones internas.

Por otro lado, conforme a los artículos 1 a 5 del Tratado, los Estados Partes incorporaron, como anexo de dicho Tratado, el Acuerdo de Complementación Económica inscripto en la ALADI como A.C.E. N° 18, por el cual acordaron rebajas progresivas de los derechos de importación aplicables a las mercaderías originarias de intrazona hasta llegar -en materia de importaciones- a un arancel cero y sin restricciones no arancelarias.

Cabe realizar una salvedad, ni el Tratado de Asunción ni el ACE n° 18 se refieren específicamente a tributos a la exportación o a restricciones no arancelarias a la exportación. Sin embargo, los derechos de exportación están comprendidos en sus normas genéricas, dado que ellas mencionan a los "derechos aduaneros" (art. 1 del Tratado) y a los "gravámenes" (art. 3 del ACE n° 18), entendidos estos como "los

derechos aduaneros y cualesquiera otros recargos de efectos equivalentes... de cualquier naturaleza... que incidan sobre el comercio exterior".

Sin perjuicio de lo expuesto, hacia el año 2002 la Argentina empezó a aplicar derechos de exportación y tal imposición no ha realizado ningún distingo según el destino. En otras palabras, las disposiciones del Poder Ejecutivo que establecieron derechos de exportación no han exceptuado de tal imposición a las exportaciones definitivas de mercaderías originarias de Argentina con destino al Mercosur.

A partir de aquí se ha debatido la constitucionalidad de estos derechos en tanto podrían estar vulnerando el Tratado de Asunción, de acuerdo a lo que dijimos más arriba.

En este aspecto se ha sostenido que la falta de compromiso expreso en el Tratado de Asunción en cuanto a los derechos de exportación implica la posibilidad de establecerlos por la Argentina, siendo este Tratado programático y no operativo⁶⁶.

Relativo a este tema se pronunció recientemente nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Whirlpool Puntana SA (TF 21.671-A) c/ Dirección General de Aduanas", del 11 de diciembre de 2014.

Allí, el Tribunal ratificó la validez constitucional de la imposición, por parte de nuestro país, de los derechos de exportación y su aplicación al comercio intrazona. En ese orden de ideas, consideró que en el Tratado de Asunción no existe ninguna norma expresa que prohíba a los Estados partes establecer derechos de exportación, como sí existe en el Tratado de Roma para la Unión Europea.

Adujo que sin perjuicio de considerar que aun cuando no resulta ajena a un sistema de integración económica la aspiración de que se supriman los derechos de exportación, como una herramienta tendiente a afianzar la libre circulación, no puede concluirse que el Tratado de Asunción imponga la prohibición de establecer tales derechos.

Puso en consideración que el Tratado establece que el mismo estará fundado en la reciprocidad de derechos y obligaciones entre los Estados Partes, con lo cual concluye señalando que tales derechos y obligaciones deben estar clara y concretamente individualizados, lo que a su juicio no ocurre con los derechos de exportación.

Por último, resaltó que el Código Aduanero del Mercosur establece expresamente que el mismo no trata los derechos de exportación, por lo que resulta aplicable en cada Estado la legislación interna. En consecuencia, a su juicio esta disposición obliga considerar que el Tratado de Asunción no contiene una prohibición expresa en torno a los derechos de exportación.

En mi opinión, el fallo en cuestión si bien se atiene a una interpretación literal del Tratado, no se condice con el propósito del mismo que, como dijimos, es la libre circulación de mercaderías entre los Estados parte, con el fin de favorecer el comercio intrazona. En ese sentido, cabe recordar que la propia Corte Suprema ha entendido que las leyes no deben ser interpretadas conforme a la desnuda literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales, sino computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan (Fallos: 265:242; 265:256; entre otros).

⁶⁶ Voto de la Dra. García Vizcaíno en causa "Sancor Cooperativas Unidas Ltda.", TFN, Sala E, 7/10/2004.

CAPÍTULO IV

DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO. PARTE SUSTANTIVA

En el presente capítulo analizaremos todo lo referente a la obligación tributaria aduanera, es decir, un exhaustivo estudio de sus elementos estructurantes como asimismo, su nacimiento y sus formas de extinción.

IV. 1 Relación jurídica aduanera y relación jurídica tributaria aduanera

La relación jurídico tributaria aduanera es aquella en virtud de la cual el Estado a través de su entidad competente, la Aduana, actúa para cobrar los tributos aduaneros que se generan por la importación y/o exportación de mercaderías. Dicha relación hay que diferenciarla de la relación jurídica aduanera, en la cual se vislumbra el vínculo obligacional que se entabla entre el Estado, representado por el servicio aduanero, y la persona encargada del comercio exterior.

Como vimos la doctrina aduanera es conteste en coincidir que la función principal de las aduanas la constituye el control sobre las mercaderías, que son objeto del tráfico internacional. Ello, sin perjuicio, de reconocer otras funciones de suma importancia como la de percepción de los tributos. En razón de ello, vemos que la actividad desplegada por la Aduana permite dar origen a un vínculo típicamente aduanero generando obligaciones esencialmente aduaneras y un vínculo netamente fiscal, dando lugar a obligaciones aduaneras de carácter tributario.

La realización del hecho gravado –cuando se realiza una importación definitiva o para consumo se configura el hecho gravado por los derechos de importación (635 CA); por el contrario, cuando se efectúa una exportación para consumo se configura el hecho gravado por los derechos de exportación- da origen al nacimiento de una relación jurídica de naturaleza tributaria, que vincula al acreedor –titular de un crédito que, generalmente, es el Estado, representado por la aduana-, con el deudor –quien realizó el hecho gravado-. Tal relación o vínculo se va extinguir, normalmente, con el pago del tributo aduanero debido.

Por el contrario, las obligaciones típicamente aduaneras están íntimamente ligadas a la actividad de la Aduana, a su papel que ejerce dentro de las operaciones de comercio exterior -importación y exportación, tarea que le permite proteger los intereses del país o territorio aduanero en el cual cumple sus funciones. A su vez estas obligaciones, muchas veces, se relacionan con la obligación fiscal de pagar los tributos al Fisco.

Por ejemplo, en todas las destinaciones aduaneras las importaciones o exportaciones generan relaciones entre la aduana y los beneficiarios de los regímenes de importación y de exportación, asimismo, pueden generarse relaciones jurídicas entre la aduana y los transportistas y los auxiliares del servicio aduanero (v. gr. agentes de transporte aduanero y despachantes de aduana). Así tenemos que:

- En la destinación suspensiva de importación temporaria, la obligación de hacer del beneficiario de reexportar la mercadería dentro del plazo acordado.

- En la destinación suspensiva de tránsito de importación, la obligación del beneficiario de trasladar o hacer trasladar la mercadería desde la aduana de entrada hasta la aduana de destino, siguiendo el itinerario fijado y dentro del plazo acordado.

- En la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, la obligación del beneficiario de destinar aduaneramente la mercadería antes de vencer el plazo acordado para el almacenamiento bajo control aduanero.

- En la destinación suspensiva de exportación temporaria, la obligación del beneficiario de reimportar la mercadería dentro del plazo acordado.

- En la destinación suspensiva de tránsito de exportación, la obligación del beneficiario de trasladar o hacer trasladar la mercadería desde la aduana interior hasta la aduana de salida, siguiendo el itinerario fijado y dentro del plazo acordado.

- En la destinación suspensiva de removido, la obligación del beneficiario de trasladar o hacer trasladar la mercadería desde la aduana de salida hasta la aduana de destino, por el trayecto indicado y dentro del plazo acordado.

- la importación definitiva o a consumo puede encontrarse beneficiada con una franquicia tributaria condicionada a un empleo o a un destino determinado de la mercadería en cuestión. En tal supuesto, el beneficiario asume una obligación de hacer, manifestada en el cumplimiento del destino acordado, bajo pena de perder el beneficio o la franquicia estipulada y hacer nacer, consecuentemente, por su incumplimiento, la obligación de abonar los tributos dispensados.

El incumplimiento de tales obligaciones aduaneras traerá aparejado el pago de los tributos correspondientes; de allí, la íntima interrelación entre la obligación típicamente aduanera y la obligación fiscal.

IV. 2 La Obligación tributaria aduanera

Los derechos aduaneros, como venimos diciendo, constituyen la única barrera económica aceptada por la OMC al tráfico internacional de mercaderías y, si bien, su propósito no es principalmente llegar recursos a las arcas de los Estados, para muchos de ellos constituyen una fuente esencial o primordial en sus respectivas economías.

Por mucho tiempo, dada la importancia que revestía el aspecto tributario, se hablaba de la obligación aduanera como una especie de obligación tributaria, asimismo, se asemejaba la obligación aduanera tributaria como una carga sobre la mercadería, o como un derecho real, desconociendo el carácter que revestían las obligaciones.

Lo cierto es que las obligaciones tributarias, y dentro de ellas la obligación tributaria aduanera, suponen una pluralidad de prestaciones de diversos tipos, dentro de las cuales se encuentra la obligación de pago de los tributos aduaneros, pero a la vez, pueden coexistir, de acuerdo a la legislación que se adopte, distintas prestaciones o deberes a cargo de diversos sujetos. Cabe destacar aquí que, para muchos autores, estas conductas no tienen un verdadero contenido obligacional, "pues ni tienen contenido económico ni son obligaciones de hacer correlativas de una determinada situación activa de la administración. Sino que más bien deben calificarse como deberes jurídico-públicos para cuya exigencia se dota a la administración de las correspondientes potestades administrativas"⁶⁷. Por ello, cuando se alude a la obligación tributaria aduanera, generalmente, se hace referencia a la obligación tributaria que consiste al pago del tributo aduanero, sin perjuicio de lo cual, no se tiene que desconocer que no es la única obligación que surge dentro de la relación jurídica tributaria aduanera.

IV. 2. 1 Nacimiento de la obligación tributaria aduanera

La obligación tributaria aduanera nace cuando una persona realice el supuesto previsto por la ley como hecho gravado del tributo aduanero involucrado.

Cabe poner de relieve aquí, y más especialmente a este tipo de tributos, lo manifestado por Albert Hensel en cuanto "La delimitación del hecho imponible se hace de manera abstracta. No es el hecho imponible el que hace nacer la relación jurídico, sino un determinado hecho de la realidad, que puede subsumirse en el presupuesto, creando así la relación jurídica entre acreedor y deudor tributario que llamamos obligación tributaria"⁶⁸.

⁶⁷ Entre ellos Martín J. Queralt.

⁶⁸ Hensel, Albert, "Dirito tributario"..., pág. 162.

Consecuentemente, la sola existencia de un hecho gravado descrito en la ley no supone de por sí el nacimiento de una obligación tributaria, sino que es necesario que alguien realice el hecho gravado.

Llevando lo dicho a nuestra materia, podemos decir que realizado el hecho gravado –la legislación argentina precisa que los derechos aduaneros de importación tienen por hecho gravado la importación para consumo, es decir la introducción de la mercadería al territorio aduanero por tiempo indeterminado- nace la obligación aduanera tributaria y el correspondiente crédito fiscal, sin depender de una eventual determinación tributaria. Por tal razón, el momento a partir del cual comienza a correr la prescripción de la acción del Fisco para percibir el tributo es la fecha en que se configuró el hecho gravado (art. 804 del CA). La determinación tributaria aduanera constituye, de tal manera, un mero acto declarativo de la existencia del crédito fiscal, dictado en una oportunidad distinta a la realización de dicho hecho gravado⁶⁹.

IV. 2. 2 Naturaleza de la obligación tributaria aduanera

Tradicionalmente se ha ligado a la obligación aduanera como si esta fuera una obligación netamente de corte tributario, ello es así, debido a la idea de emparentar el pago de tributos con el permiso de ingreso de una mercadería a un determinado territorio. En la actualidad, esa concepción ha variado.

La obligación tributaria aduanera se vincula respecto de quien ha realizado la importación o exportación que más tarde dará origen al pago de los correspondientes tributos. Constituye un vínculo de carácter personal entre el Estado –acreedor- y el sujeto pasivo –o deudor-. Este carácter de la relación no fue siempre así, fue bastante controvertido dependiendo de la época y la política de comercio exterior de los Estados. Esas concepciones iban de considerar a la obligación tributaria aduanera como una carga sobre la mercadería objeto de comercio hasta el mencionado carácter personal de la obligación.

A pesar de que hoy la doctrina es coincidente en apreciar que los derechos aduaneros responden a una obligación de carácter personal, no pasa lo mismo con respecto a su contenido en su faz práctica.

IV. 2. 2. 1 El derecho aduanero como una carga real

La presente teoría fue elaborada a finales del siglo XIX por parte del administrativista alemán Paul Laband quien, sobre la base del régimen aduanero vigente en el imperio alemán de Guillermo II -1870/1939- sostuvo que como el Estado no permite que una mercadería sea internada para su consumo sin el pago previo de los derechos de aduana, este pago se traduce en una condición para que el Estado permita el tráfico de la mercadería, de forma tal que el Estado tiene sobre esta un derecho real y la misma soporta una carga real de pago de dichos derechos⁷⁰. En consecuencia, la obligación aduanera no es una verdadera obligación, sino una carga que recae sobre el objeto a comercializar. En este aspecto, cabe remarcar que el derecho alemán concebía las cargas reales como la unión entre un derecho real y uno de carácter crediticio, pensamiento en el cual el propietario del bien debe soportar la carga en favor del titular de la misma y hasta el valor del respectivo bien, por efectos de la existencia del derecho crediticio en que se manifiesta la carga⁷¹.

⁶⁹Basaldúa, Ricardo X., “Tributos al comercio exterior”..., pág. 251.

⁷⁰ Laband, Paul, *Le droit publique...*, pág. 179.

⁷¹Barreira, Enrique C. “La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación”, *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Volumen: 12, pág. 90.

El derecho real que el Estado tiene sobre la mercadería es el fundamento que tiene el servicio aduanero para oponerse al ingreso de la mercadería al territorio, de ejercer su derecho de retención, de secuestro y, eventualmente, de confiscación; todo ello, con el fin de satisfacer su derecho al pago de los tributos a la importación, de manera que, satisfechos éstos, tal carga real desaparece. Además del pago del derecho de importación, libera tal carga real el depósito de mercaderías o el simple abandono de las mismas a favor del servicio aduanero.

Berliri aduce, con respecto a este pensamiento, que existe “una premisa: la obligación aduanera no es una verdadera obligación, y una conclusión: la obligación no recae sobre el deudor, sino sobre la cosa a título de carga”⁷². Consecuentemente, quien intenta introducir una determinada mercadería en algún territorio aduanero debe satisfacer primero esta obligación, lo cual acredita que la obligación aduanera no adopta la forma de un crédito frente a una persona, sino la de una carga que recae sobre una cosa determinada a modo de un derecho real que tiene el Estado.

Esta concepción fue seriamente criticada, entre otros, por el administrativista alemán Mayer quien afirmó que no se trataba de una carga que grava una mercadería sino que, dado que todas las relaciones jurídicas sin excepción son relaciones entre personas, el derecho de importación es una obligación entre un deudor personal y el Estado⁷³.

IV. 2. 2. 2 El derecho aduanero como un derecho real

Producto de las críticas de Mayer, Laband argumentó explicando que con independencia de que las relaciones jurídicas surgen entre personas, lo referente a las cargas se aplica al derecho al derecho de propiedad y a los derechos reales, de forma tal que el carácter de derecho real que posee el servicio aduanero sobre la mercadería no es una apariencia, sino un derecho real esencial desde la óptica jurídica. Así, la carga que grava la mercadería da nacimiento a un derecho de pago del cual es titular la Administración y a cargo del propietario o poseedor, al igual que ocurre con el titular de un derecho real de hipoteca respecto del propietario o poseedor del bien hipotecado, quien debe pagar por la carga real que soporta el bien para conservar la posesión del inmueble.

Lo expuesto llevó a que se afirmara que el derecho de aduana se explicara como una responsabilidad personal del deudor del gravamen y una deuda real sobre la mercadería a favor de la Aduana. Contrarrestando ello, Mayer insistió afirmando que el derecho de aduana es un impuesto, y por tanto, una deuda personal, naturaleza que no se pierde aun cuando para asegurar el pago de dicho derecho, la Administración puede hacerlo efectivo, en primer término, sobre la mercadería afectada por el impuesto⁷⁴.

En otro sentido se ha criticado la teoría de la carga real puesto que prescinde del sujeto pasivo, de forma tal que se desconoce la necesidad de la cooperación de la persona obligada para la recaudación del impuesto y para el cumplimiento de todas las formalidades propias del trámite aduanero.

También se critica la concepción de carga real en la medida en que se pierde de vista que los derechos de aduana de retención de la mercadería no se apoyan simple o exclusivamente en una función tributaria. Siguiendo al Dr. Barreira, estos derechos, en virtud de los cuales se impide o detiene el despacho y se ejerce interdicción sobre la mercadería, apuntan además a garantizar el cumplimiento de restricciones tanto de

⁷²Berliri, A., “Principios de Derecho Tributario”, Madrid, Derecho Financiero, 1964/1973 V. 2, pág. 173.

⁷³ Mayer, Otto, “Derecho administrativo alemán, Poder de Policía y poder tributario”, Ed. Depalma, Buenos Aires 1950, T. 2, pág. 218 y ss. Traducido por Heredia, Horacio y Krotoschin, Ernesto.

⁷⁴ Mayer, Otto, “Derecho administrativo alemán...”, pág. 218 y ss.

carácter económico como de carácter no económico, de manera que la función de la Aduana y sus derechos sobre la mercadería no se explican exclusivamente por la pretensión crediticia. Podría llegar el caso de importar una mercadería libre de tributos y sin embargo conservar la aduana sus derechos "de detener el despacho, interdictar o secuestrar la mercadería porque la misma ponga en peligro la seguridad o salud de la población o por cualquier otra razón que aconsejare su prohibición de consumo"⁷⁵.

Asimismo, este pensamiento de "carga real" de Laband, como dice Barreira, deja muy debilitado el derecho del propietario de la mercadería, golpeando al derecho de propiedad y su principio de inviolabilidad, ya que, según esta concepción, el propietario paga o padece la confiscación⁷⁶.

En suma, a pesar de distintas críticas esta teoría destacó los derechos que posee la administración de aduanas sobre la mercadería, muchos de los cuales se encuentran adoptados por distintos ordenamientos jurídicos. Entre ellos, podemos mencionar las facultades de detención del despacho, retención de la mercadería, derecho de preferencia respecto de los demás acreedores cuando la mercadería se halla en zona aduanera y aún no se han pagado derechos aduaneros, prenda sobre la mercadería, e incluso, en algunos casos, derecho de persecución contra quien la posee aun cuando se trate de un tercero adquirente de buena fe.

IV. 2. 2. 3 El derecho aduanero como una obligación propter rem

En las obligaciones propter rem, como sabemos, se entremezclan las características propias de un derecho real con las de un derecho crediticio, con lo cual, se entrecruzan sus notas esenciales. En tanto el titular del derecho real lo es erga omnes o ante todo el mundo para que se le tolere su ejercicio, el derecho crediticio, por su parte, supone un sujeto pasivo determinado que se encuentra obligado a dar o hacer algo.

Relacionado esto con nuestra materia, podemos decir que por efecto de la importación el Estado adquiere un derecho real sobre la mercadería, que se traduce en su posibilidad de impedir su ingreso, retenerla, exigir el pago de los tributos a cargo de quien tenga la titularidad o la posesión de la mercadería. Por su parte, también la importación origina un derecho crediticio a favor del Estado, el cual debe afrontarlo el deudor o importador. El Estado, en virtud de su derecho real, puede exigir el pago del crédito no importando en manos de quien está la mercadería, con la consecuencia para el importador de pagar el crédito, so pena de que el Estado haga valer su derecho real sobre la mercadería.

Esta concepción tiene como fundamento en que la legislación toma en consideración más relevante la mercadería, otorgando importancia al importador u obligado al pago por ser quien puede disponer de la misma. Por consiguiente, se dice que la deuda que surge por los derechos aduaneros tiene la naturaleza jurídica de una obligación propter rem.

Ahora bien, de acuerdo a esta concepción, si un tercero de buena fe adquiere la mercadería de la cual no se han pagado tributos, en atención del carácter de la obligación tributaria aduanera como propter rem este tercero debería asumir el pago de los mismos, puesto que se convierte en titular de una mercadería frente a la cual se debe cumplir una obligación.

⁷⁵Barreira, Enrique C., "La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación", Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Volumen: 12, pág. 91.

⁷⁶ Ídem nota anterior.

Esta concepción ha sido adoptada por varias legislaciones y es, en definitiva, una forma para explicar las prerrogativas que tiene la aduana sobre la mercadería respecto de la cual no se han pagado derechos de importación o no se han cumplido otros requisitos aduaneros.

IV. 2. 2. 4 El derecho aduanero como una carga personal

Esta teoría parte de la base de que el tributo aduanero no es una obligación, sino una carga por el hecho de importar una mercadería y quien importa debe asumir la mencionada carga de importación. En efecto, no se trata de una obligación respecto de la cual exista un acreedor con posibilidad de exigir de un deudor una prestación determinada, sino de una simple carga que tiene una persona por importar una mercadería, de forma tal que si se incumple el pago de la misma sólo el importador se vería afectado, en la medida que no puede importar tal mercadería.

Según esta teoría nadie puede importar o exportar una mercadería sujeta derechos aduaneros sin haber pagado primero estos derechos, por lo que existe una obligación que recae sobre el importador o exportador de la mercadería y es pagar una cierta cantidad de dinero al Estado con base en la ley y no con base en un contrato.

Esta visión del derecho aduanero como una carga y no como una obligación fue lo que llevó al profesor español Cortés Domínguez⁷⁷ a afirmar que éste era el primer ataque dirigido al derecho aduanero para rebatir su categoría de impuesto, pues este planteamiento está dirigido contra la naturaleza obligacional del mismo.

Este presupuesto de carga personal dejaría dicha carga a voluntad del importador y por tanto dejaría el hecho generador del tributo sometido a su voluntad y no a la ley, de tal forma que se convertiría en una carga de carácter facultativa de quien ejerce como importador o exportador, lo cual contradeciría el principio de reserva de ley en materia tributaria, donde es la ley la que establece el hecho generador, sujetos, base y alícuotas.

IV. 2. 2. 5 El derecho aduanero como una obligación personal

Esta concepción es la mayoritariamente más aceptada en la doctrina y en el derecho positivo y se explica en la medida que los derechos aduaneros y demás derechos de importación o exportación constituyen una obligación personal, sin importar que la Administración pueda ejercer sus derechos sobre la mercadería de manera preferencial sobre cualquier otro bien del patrimonio del deudor.

El Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), al definir la obligación tributaria, señala que ésta constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. En efecto, reafirma el carácter personal de la obligación tributaria, "cualquiera que fueran las garantías o privilegios para asegurar su cobro. Con esto se aclara que ciertas obligaciones que aparentemente inciden sobre las cosas o efectos -los derechos aduaneros y los impuestos inmobiliarios, por ejemplo- aunque lleven aparejadas garantías sobre los bienes, mantienen el carácter personal de la relación obligacional"⁷⁸.

Bajo esta concepción se acepta que el derecho de persecución que tiene el servicio aduanero respecto de la mercadería depende de que como se halle previsto en las respectivas legislaciones, entendiendo que el tercero no tiene en términos generales una obligación propia, sino la extensión de una obligación que surge de manera ilimitada para el titular de la misma (importador o exportador), quien debe ser objeto de previsión legislativa a la vez de las facultades de la aduana.

⁷⁷Cortés Domínguez, Matías "Ordenamiento Tributario Español", Ed. Civitas, Madrid, 1985, pág. 183.

⁷⁸Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 18 y comentarios, pág. 24/25.

A su respecto, al referirse a la deuda aduanera, el CAC de 1992 de la UE establece que es la obligación que tiene una persona de pagar los derechos de importación o los derechos aduaneros de exportación aplicables a una determinada mercadería con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes. Por su parte, nuestro Código Aduanero dispone que la persona que realice un hecho gravado con tributos en la legislación aduanera es deudora de estos. Asimismo, extiende la obligación aduanera, en ciertos casos, a terceros.

Consecuentemente, la relación jurídica entre el Estado y el particular es una verdadera relación personal, ex lege de derecho público, de carácter crediticio, con lo cual se encuentra limitada al valor de la mercadería. Por otra parte, la extensión de dicha relación a un tercero, debido a ser una obligación ex lege, requiere de una consagración legislativa expresa y no puede presumirse.

IV. 2. 3 La obligación tributaria aduanera en la Argentina

En un primer momento, según lo expone el Dr. Barreira⁷⁹, nuestro país se adoptó la teoría de la obligación propter rem por vía jurisprudencial. La jurisprudencia aceptó esta tesis para explicar que un tercero de buena fe tuviera que pagar derechos aduaneros siendo estos derechos para él ajenos en la medida en que este tercero no fue sujeto pasivo de la relación aduanera. En el fallo "Ekmekdjian, Hagop c/ Aduana de la Nación s/ recurso de apelación"⁸⁰ se refería a un automóvil ingresado a nuestro territorio por parte de un turista en importación temporaria, quien transcurrido el plazo no sacó del país dicho vehículo y lo vendió a un tercero de buena fe; el servicio aduanero pretendió incautar el auto, el poseedor de buena fe, por su parte, alegó su calidad y su irresponsabilidad en la obligación tributaria aduanera. La Corte consideró que la responsabilidad del tributo no siempre se asume por deuda propia, sino que, en ciertas circunstancias, puede pasar a otros individuos, en tanto subsista la razón de ser de la obligación fiscal.

Posteriormente, en un caso similar ("Kleiman, Víctor s/ apelación de resolución de la Aduana de la Capital"⁸¹) en el cual se había introducido en franquicia un automóvil por parte de un diplomático argentino que regresó al país, pero que lo vendió antes del plazo de dos años que exigía la ley para que se pudiera mantener la franquicia; la Corte sostuvo que "Aun cuando la responsabilidad por el pago de un impuesto no siempre se asume por deuda propia pudiendo recaer en ciertos casos de modo directo, en terceros facultados, a su vez, para ejercer las acciones derivadas de su posible buena fe, es necesario, para que medie tal responsabilidad objetiva, que se la establezca expresamente por la ley o que el tributo haya sido fijado como carga real sobre un bien determinado, debiendo responder por él, en forma indistinta, el propietario original o cualquier adquirente".

Nuestro Código Aduanero, en lo que aquí concierne, en su artículo 783 expresa: "El propietario o poseedor de mercadería de origen extranjero, con fines comerciales o industriales, por las que se adeudaren tributos aduaneros, responde por dichos tributos en forma solidaria con la persona que hubiere realizado el hecho gravado, pero su responsabilidad se limita al valor en plaza de la mercadería en la fecha en que el servicio aduanero exigiere el pago. Siempre que no correspondiere aplicar la pena de comiso (...) el propietario puede librarse de dicha responsabilidad mediante el abandono de la mercadería a favor del Estado, libre de toda deuda y con la entrega material al servicio aduanero en zona primaria. Lo aquí dispuesto se aplica también

⁷⁹ Barreira, Enrique C., "La obligación tributaria aduanera...", pág. 95.

⁸⁰ Fallos: 271:160.

⁸¹ Fallos: 276:348.

aunque no mediare fin comercial o industrial respecto de aquella mercadería que constituye un bien registrable y que determinare la reglamentación". Luego, el artículo 784 indica: "El propietario o poseedor no es responsable cuando la mercadería haya sido adquirida en subasta ordenada por autoridad administrativa o judicial; o en una casa de venta del ramo, en cuyo caso dicha titularidad recaerá sobre el titular de esta casa de comercio; o presentare debidamente aplicados los instrumentos fiscales de impuestos internos o los medios identificatorios establecidos con el fin de acreditar su lícita tenencia".

De lo expuesto, se deriva que la mercadería se persigue en manos de un tercero sólo cuando quien la tiene lo hace con fines comerciales o industriales, o aun sin dichos fines, cuando se trata de mercadería registrable. En cambio, si la mercadería fue adquirida en el mercado interno por subasta pública o en una casa de comercio, o demostrando el pago de los impuestos internos, tampoco hay responsabilidad. Así, de alguna manera, se trata de salvaguardar la buena fe del tercero.

IV. 3 El hecho imponible en los derechos aduaneros

Conforme lo dice la profesora García Vizcaíno el hecho imponible es la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida en que no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y desgravaciones o beneficios tributarios). Siempre constituye un hecho jurídico, aunque en realidad podría considerarse un hecho económico, al cual el derecho le atribuye trascendencia jurídica. Puede consistir en un hecho, acto, actividad, o conjunto de hechos, actos o actividades, de los particulares; en una actividad administrativa o jurisdiccional particularizada en los sujetos; etc., previstos en forma abstracta por una norma jurídica como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria. De modo tal, acaecido o realizado en el mundo fenoménico, es decir, concretamente, produce la consecuencia de la obligación del pago del tributo, excepto de hipótesis legales neutralizantes (ej. exenciones)⁸².

Por su parte, Villegas⁸³ nos enseña que el hecho imponible debe, necesariamente, contar con los siguientes aspectos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) la individualización de la persona que debe realizar o encuadrarse en tal descripción (aspecto personal); c) el momento en que tiene que producirse la configuración o se debe tener por configurada la "realización" del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde tiene que acaecer o se debe tener por acaecida la "realización" del hecho imponible (aspecto espacial).

Consecuentemente, el hecho imponible hace referencia a un supuesto de hecho presupuesto establecido en la ley y que al realizarse en la realidad produce el nacimiento de la obligación tributaria.

En lo que hace a la materia aduanera, se destaca que el Código Aduanero Argentino para referirse al presupuesto de hecho establecido por la ley, cuya realización constituye la causa de la obligación tributaria, utiliza la expresión "hecho gravado" (arts. 777, 779, 781, 783, 804, etc.), no empleando la expresión "hecho imponible".

Para lograr establecer el hecho imponible en los derechos de importación o exportación, es decir, el presupuesto al cual la ley le denota tal carácter, se debe buscar dentro del proceso de importación o exportación y determinar en qué etapa o momento

⁸²García Vizcaíno, Catalina, "Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas", Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, pág. 486.

⁸³Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Ed. Astrea, Buenos Aires, 2005, pág. 352/362.

se produce tal hecho, con todos sus elementos (objetivos, subjetivos, temporales y espaciales).

IV. 3. 1 Teorías que explican el momento de acaecimiento del hecho imponible

Las distintas legislaciones determinan un momento distinto del acaecimiento del hecho imponible, esto dio lugar a la aparición de diversas teorías que explican el cuándo de este momento.

IV. 3. 1. 1 Teoría del cruce de la línea de frontera

Conforme a esta teoría el hecho gravado se cumple con el simple cruce de la línea o frontera del territorio aduanero. Es decir, según esta teoría, con el cruce de la línea de frontera el Estado adquiere la facultad de limitar la disponibilidad de las mercaderías, de ejercitar el derecho de retención y de exigir las condiciones para garantizar el pago de los tributos aduaneros.

Los sostenedores de la teoría del cruce encuentran respaldo en la redacción de los textos legales vigentes en sus respectivos países, los que suelen indicar como hecho gravado de los derechos de importación "la introducción de la mercadería" o "la entrada de mercadería", sin mayor precisión.

A modo ejemplificativo, podemos decir que el Código Aduanero Paraguayo adopta la teoría del cruce. En efecto, su art. 171 establece que "Todas las mercaderías del exterior que se introduzcan al país están sujetas al pago de los gravámenes a la importación establecidos en el Arancel de Aduana, salvo las declaradas libre". Asimismo, en Uruguay, antes de la sanción del Código Aduanero en 1984, se consideró que, de acuerdo a la ley entonces vigente, el presupuesto objetivo del hecho generador del impuesto de aduana a la importación se producía "cuando la mercadería atraviese la línea aduanera".

Por su parte, en Argentina, nos muestra Barreira⁸⁴, influenciados por la legislación que existía con anterioridad a la modificación que la ley 19.890 de 1971 introdujo en la entonces Ley de Aduana (posteriormente, sustituida por el Código Aduanero), algunos autores adhirieron a la teoría del cruce⁸⁵.

Conforme con Giannini, en Italia, "El impuesto se devenga, naturalmente, en el momento en que la mercadería atraviesa la línea aduanera, salvo cuando se trata de buques extranjeros importados, respecto a los cuales el derecho al impuesto surge sólo con el traspaso de la bandera extranjera a la italiana y con la expedición del correspondiente documento de nacionalidad (art. 4° de la ley de 25 de septiembre de 1940)"⁸⁶.

En España el art. 1 del Texto Refundido de los Impuestos de la Renta de Aduana, dispone que "Los derechos arancelarios de importación gravan la entrada de mercancías en el territorio aduanero español. Dicho artículo es complementado por el art. 3 de ese mismo ordenamiento" la importación de mercaderías, entendiendo por tal la entrada definitiva o temporal de las mismas en el territorio aduanero, cualquiera sea el fin a que se destinen y la persona del importador, aunque este fuera el Estado".

⁸⁴ Barreira, Enrique C., "La Obligación Tributaria Aduanera...", pág. 106.

⁸⁵ En ese sentido, Villegas sostenía que "El hecho imponible de impuesto aduanero es el paso de la mercadería por una frontera política. En los derechos de importación la obligación tributaria se genera en el momento en que dicha mercadería penetra al territorio nacional por cualquier vía de acceso". En similar sentido, Giuliani Fonrouge expresaba, en un primer momento, que "el hecho generado o hecho imponible en los derechos aduaneros es el paso de una mercadería por una frontera política".

⁸⁶ Giannini, A.D., "Instituciones de Derecho Tributario"..., pág. 524 y ss.

Consecuentemente, este ordenamiento contempla como hecho gravado el simple cruce de la mercadería por la frontera aduanera.

Por último, cabe mencionar el art. 4° del Código de Aduana Francés que, antes de la actual redacción del Código Aduanero Europeo, determinaba que "Las mercancías que entre en el territorio aduanero o que salgan de él son pasibles, según el caso, de derechos de importación o de derechos inscriptos en la tarifa de aduana.

La principal ventaja de esta teoría es que explica la aplicación de los derechos de importación a la mercadería que es objeto de introducción ilícita al territorio aduanero, fuere por vía del contrabando o por el incumplimiento de las condiciones a las cuales se supeditaba el régimen aduanero. Sin embargo, no explica satisfactoriamente el caso de las destinaciones suspensivas (importación temporaria, depósito de almacenamiento, tránsito de importación, etc.). Frente a ello, intenta explicar la ausencia de cobro del tributo considerando que hay una suspensión de los tributos devengados con motivo del cruce en razón de hallarse sometida a una condición.

Otro de los inconvenientes de esta posición es que, aun cuando se solicitare la importación definitiva de la mercadería, puede resultar que la misma sea de importación prohibida pese a lo cual, según esta teoría, el hecho gravado se habría producido y consecuentemente la obligación tributaria habría nacido. Finalmente, de acuerdo a esta teoría, el desistimiento de la solicitud de importación tampoco debería implicar el no pago del tributo devengado con motivo del cruce.

Coincidimos con Barreira, en cuanto a que el cruce es un elemento necesario pero no suficiente para que se produzca el hecho gravado por los derechos de importación⁸⁷.

IV. 3. 1. 2 Teoría de la entrada

Según esta teoría, además del cruce de la frontera del territorio aduanero se requiere la entrada de la mercadería para que se generen los tributos aduaneros. Esta teoría reconoce varias acepciones del término "entrada" que van desde la primera presentación de la mercadería a la aduana hasta el cumplimiento de todos los requisitos ante la misma, incluyendo la declaración de la mercadería.

Defensores de esta teoría parten de la premisa de considerar que la importación no solo requiere del ingreso de mercaderías al territorio aduanero, sino también de un ingreso legal. Dicha legalidad está constituida por la presentación de la mercadería ante la aduana.

En razón de que para esta teoría exige la presentación de la mercadería ante la aduana, no estaría alcanzado por el hecho gravado el hecho ilícito que sí está incluido dentro de la teoría del cruce.

Los inconvenientes de la teoría de la entrada radican en que, al igual que la teoría del cruce, no excluye del tributo a la mercadería introducida con destino a un régimen suspensivo, ni tampoco a la mercadería que una vez introducida es rechazada por ser de importación prohibida. Asimismo, se puede añadir como desventaja el hecho de que no se contempla como hecho gravado el ingreso clandestino al territorio aduanero⁸⁸.

IV. 3. 1. 3 Teoría de la declaración para consumo

Esta teoría tiene como factor fundamental la voluntad de quien realiza la operación de comercio exterior, dicha voluntad se materializa en la declaración que el sujeto presenta a la aduana sobre el destino de la mercadería.

⁸⁷ Barreira, Enrique C., "La Obligación Tributaria Aduanera...", pág. 106.

⁸⁸ Barreira, Enrique C., "La Obligación Tributaria Aduanera...", pág. 111.

Se ha dicho que para esta teoría el hecho imponible es complejo puesto que requiere, además del cruce de la línea de frontera, la voluntad del importador, quien debe destinar a la mercadería un destino aduanero específico; y una vez que se determina ese destino, se genera el hecho imponible.

Defensores de esta tesis comparten tal criterio en el sentido de que no basta el cruce sino que el mismo debe ser acompañado de una intención de integración de la mercadería a la economía del territorio de importación, la que debe manifestarse no solamente en forma expresa sino también de manera lícita, mediante una solicitud hecha ante el servicio aduanero.

Esta teoría soluciona el problema que tanto la teoría del cruce como la teoría de la entrada presentaban con respecto de las destinaciones suspensivas, ya que las mismas quedan excluidas del hecho gravado que solamente abarca a las destinaciones de importación definitiva para consumo. Sin embargo, encuentra inconveniente al considerar devengado el tributo aun cuando la mercadería no pudiera luego ser incorporada al circuito económico interno por hallarse prohibida su importación definitiva. Asimismo peca por defecto al no considerar gravada la introducción de la mercadería que habiendo llegado legalmente carezca, no obstante, de declaración (v. gr. mercadería naufragada, mercadería sin titular conocido) ni tampoco a la que es objeto de contrabando.

IV. 3. 1. 4 Teoría de la nacionalización

Aquellos que propugnan esta teoría parten por entender por nacionalización el otorgamiento del "status" de "mercadería nacional" a aquella que cumple con el pago de los tributos, aun antes de que se produzca la posibilidad de que la misma sea incorporada al mercado interno.

El momento en que la mercadería adquiere la nacionalidad del país en el cual se introduce, ello dependerá del ordenamiento jurídico particular. Por ejemplo, en España tal momento se adquiere con el pago de los derechos arancelarios.

Consecuentemente, si se hace exteriorizar la nacionalización con el pago, la mercadería obtiene dicho "status" y por lo tanto la obligación tributaria nace en el mismo momento en que se extingue el pago.

Esta teoría presenta el inconveniente de que si la mercadería fuera de importación prohibida y el pago se hubiere realizado antes de que este hecho fuera advertido, el pago se habría hecho con causa y, por ende, no habría lugar a la repetición. Por otro lado, esta teoría considera que en los casos de contrabando u otro tipo de ilícitos, el tributo no nacería por no hallarse contemplado ese presupuesto de hecho en el hecho gravado.

IV. 3. 1. 5 Teoría de la importación para consumo

Conforme a esta teoría el hecho gravado no solamente requiere el cruce, sino también, que la mercadería pueda incorporarse al consumo del circuito económico interno del país de importación. Se fundamenta en la idea de que la finalidad tenida en miras por el arancel es el de regular la competitividad de la mercadería extranjera con respecto a la interna, lo que sólo sucede si la mercadería ingresa con carácter definitivo en el territorio aduanero.

Esa finalidad de incorporar la mercadería al mercado no necesariamente involucra el ingreso por medios lícitos, también se admite el ingreso ilícito como hecho gravado. De tal forma, no es necesario que haya declaración ni que haya formalidad ante la autoridad ante la autoridad administrativa para que se perfeccione el hecho gravado.

La presente teoría supera los inconvenientes atinentes a las destinaciones suspensivas ya que la importación para consumo implica que la mercadería se incorpore al mercado interno del país importador con la posibilidad de permanecer en él por tiempo indeterminado, con lo cual quedan al margen las destinaciones suspensivas. Sin embargo, cabe aclarar que la importación para consumo no sólo presupone la declaración de voluntad del importador ya que, como dijimos antes, el hecho gravado puede producirse sin declaración expresa.

A esta teoría se le objeta que, existiendo en todas las legislaciones aduaneras normas que, por razones de garantía en el cobro del tributo, exigen que los tributos aduaneros sean pagados antes del libramiento y siendo que éste constituye la última de las etapas en el trámite del despacho que posibilita el consumo en el mercado interno, el pago se realizaría antes de que el hecho gravado se produzca y, consecuentemente, antes de que la obligación tributaria nazca⁸⁹.

Si bien la aduana puede obligar al pago de los tributos, el mismo se encuentra condicionado a que no se frustre por algún motivo la realización del hecho gravado. Así se ha afirmado que dicho pago no extingue la obligación tributaria debido a que ella aún no ha nacido, sino que es un anticipo del tributo. El pago recién se consolida con el libramiento a plazo de la mercadería, ahí el mismo queda irremediabilmente hecho.

La ventaja que posee esta teoría sobre las otras es que la misma es conteste con el principio de la realidad económica, ya que el tributo sólo grava la importación de la mercadería que entra a competir en el mercado interno.

IV. 3. 2 La teoría de la importación para consumo en la legislación argentina

Nos enseña el Dr. Barreira que antes de que la ley argentina adoptara la teoría de la importación para consumo, Dino Jarach ya se oponía a considerar el concepto de introducción como hecho gravado por la sola razón del traspaso de la frontera aduanera y, compartiendo la teoría de la importación para consumo, expresaba que en el impuesto aduanero y en el impuesto interno al consumo, el hecho jurídico que da nacimiento al tributo no es la existencia de una mercadería, sino un acto de la vida económica, y que éste es 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 consumo⁹⁰.

En Argentina la teoría de la importación para consumo fue adoptada en 1972 con la sanción de la ley 19.890 quien la introdujo en el artículo 124 de la Ley de Aduanas entonces vigente, donde expresaba que "los derechos de importación gravan la importación para consumo de mercaderías procedentes del exterior" (artículo análogo al actual art. 635 del CA vigente); disponiendo, asimismo, en otras disposiciones los momentos que debían tomarse en cuenta para determinar el derecho de importación.

Con el avenimiento del Código Aduanero, en 1981, la teoría de la importación para consumo se mantuvo en su art. 635 que establece que "El derecho de importación grava la importación para consumo", añadiendo, en el art. 636, que "la importación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado".

⁸⁹Barreira, Enrique C., "La Obligación Tributaria Aduanera...", pág. 116.

⁹⁰Barreira, Enrique C., "La Obligación Tributaria Aduanera...", Citando Jarach, Dino en "El hecho imponible", Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Tercera Edición, 1996, Capítulo I, pto. 4, pág. 59.

IV. 3. 3 La teoría de la importación para consumo en el Código Aduanero Europeo

El Código Aduanero Europeo (CAE) no prevé una clara definición del hecho gravado por los tributos que gravan la importación, sin embargo, de su articulado puede desprenderse sus características sobresalientes. Como notas más salientes podemos extraer las siguientes conclusiones:

- El mero cruce de la frontera aduanera no es suficiente para devengar el tributo y tampoco basta el despacho a libre práctica (es decir el despacho para consumo) ya que el libramiento al cual tiende el mismo, puede frustrarse, ya sea por desistimiento o por comiso, confiscación, destrucción o abandono de la mercadería.
- No se encuentran alcanzadas por el tributo las destinaciones suspensivas. De esta manera, se presume que el hecho gravado estuviera constituido por el libramiento a plaza ordenado como consecuencia de un despacho para consumo. Más ello no es así, ya que también es considerado hecho gravado el ingreso irregular de la mercadería fuere con o sin intervención aduanera.
- En consecuencia, el hecho gravado del CAE es la introducción de mercadería al territorio aduanero, fuere en forma lícita o ilícita, con el fin de afectarla al circuito económico del país importador.
- En el caso de la mercadería por la cual se hubieran pagado los tributos y después resultara que tenía su importación prohibida, el hecho gravado igualmente se habría producido y que la posterior devolución debería canalizarse a través del desistimiento de la declaración aduanera.

IV. 3. 4 Momento idóneo para la liquidación tributaria aduanera

Los derechos de importación, como asimismo los demás tributos originados con motivo de la introducción de mercadería (impuestos, tasas o contribuciones) pueden ser establecidos, modificados o derogados desde el momento que arriba la mercadería al territorio aduanero hasta que la misma es receptada por su titular. Lo mismo puede ocurrir con relación a variaciones en sus elementos (v. gr. variaciones en el nivel de los derechos específicos o de las alícuotas “ad valorem”), base imponible, etc.

Dado que, por razones de garantía, los tributos deben ser percibidos antes del libramiento, se requiere establecer un momento fijo a partir del cual se posibilite el mecanismo de liquidación de los mismos. El momento a tomar en cuenta puede ser el de arribo de la mercadería, el de presentación del manifiesto de la carga del medio de transporte ante la aduana, el de la descarga del medio transportador, el de la entrada en depósito, el del registro de la solicitud de destinación aduanera, el de la verificación, el del pago de los tributos o el de la autorización para que el titular retire libremente la mercadería a plaza. Cabe destacar que tal momento no tiene porqué coincidir con el momento que se efectivice el hecho gravado.

El artículo 639 del Código Aduanero fija el momento idóneo para fijar los elementos necesarios para la determinación tributaria. En esencia, el citado artículo dispone que: “A los fines de la liquidación de los derechos de importación y de los demás tributos que gravaren la importación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal vigentes en las fechas indicadas en los artículos 637 y 638. Estos últimos contemplan los momentos en los cuales se determina la legislación aplicable a fin de liquidar el tributo según que el caso fuera de importación regular o de importación irregular (contrabando).

Coincidimos con el Dr. Barreira⁹¹ en cuanto a considerar a la fecha de libramiento de la mercadería como el momento en el cual se produce la importación para consumo en razón de que a partir de allí, ésta puede incorporarse a la circulación interna y permanecer en forma definitiva en el territorio aduanero. Cabe poner de relieve que no resulta necesario que se produzca el efectivo retiro de la mercadería de zona aduanera.

IV. 4 Los sujetos en la obligación tributaria aduanera

Como lo advertimos más arriba, en toda operación de comercio exterior surgen varias obligaciones: obligaciones típicamente aduaneras, vinculadas con la actividad de la aduana, es decir, con el control de ingreso o salida de mercaderías (v. gr. presentación de mercadería, cumplimiento de requisitos, acatamiento de las prohibiciones o restricciones, etc.); obligaciones formales vinculado a lo tributario y aduanero (v. gr. las relacionadas con las destinaciones suspensivas⁹²) y, finalmente, la obligación tributaria aduanera sustancial.

Esta distinción de obligaciones en una operación aduanera es de suma importancia a fin de entender quienes son los sujetos pasivos, obligados, deudores o responsables que determina la ley para el cumplimiento de las respectivas obligaciones.

Nosotros nos ocuparemos sólo de la obligación tributaria aduanera sustancial.

IV. 4. 1. Sujeto activo

El sujeto activo en la obligación tributaria aduanera es el Estado, más precisamente la Nación⁹³. El Estado, como polo positivo de la obligación tributaria aduanera, cumple el rol de Fisco, y actúa, principalmente por medio de un órgano que se halla en la esfera del Poder Ejecutivo: la Aduana. Se pone de relieve que este rol no ejerce poder tributario, el cual se agota con el dictado de la norma tributaria, que básicamente emana del Congreso de la Nación.

En efecto, el sujeto activo es el ente al cual corresponde velar por el crédito del tributo aduanero; no el sujeto que dicta la ley tributaria aduanera, ni el sujeto al cual se debe atribuir el producto de la recaudación de los tributos. La relación que se entabla entre este sujeto son independientes de los sujetos pasivos, deudores, obligados o responsables teniendo efecto cancelatorio para éstos el pago de la deuda tributaria.

IV. 4. 2. Sujetos pasivos

En cuanto a este punto debemos recordar que, en nuestra legislación, los hechos gravados por los derechos aduaneros son la importación para consumo y la exportación para consumo, es decir, la introducción o extracción de la mercadería del territorio aduanero por tiempo indeterminado.

En tales condiciones, la determinación de quienes son las personas gravadas por los derechos aduaneros lleva necesariamente a preguntarse quienes son las personas que realizan tales hechos gravados.

Así tenemos dentro de la sujeción pasiva deudores "por deuda propia" (responsabilidad directa) y deudores por deuda ajena (responsabilidad indirecta).

⁹¹Barreira, Enrique C., "La obligación tributaria aduanera...", pág. 120.

⁹²Nos remitimos al acápite referido a las Relaciones Jurídicas tributarias.

⁹³Ello es así por imperio del art. 75, inc. 1° de la Constitución de la Nación quien remarca que sólo le corresponde al Congreso de la Nación legislar en materia aduanera. En razón de ello excluimos a las provincias, municipalidades y gobierno local de la ciudad de Buenos Aires.

IV. 4. 2. 1 Deudores por deuda propia

Son aquellas personas, en lo que respecta a nuestra materia, que realizan el hecho gravado por los derechos de importación o de exportación. La realización de tal hecho da lugar al nacimiento de la obligación tributaria aduanera y, consecuentemente, convierte a quien lo realizó en deudor por deuda propia del tributo.

Tal lineamiento se desprende del art. 777 del CA que prevé que "la persona que realizare un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera es deudora de éstos".

De acuerdo al Código Aduanero Argentino las personas que realizan el hecho gravado por los derechos de importación o de exportación se constituyen en importadores y exportadores para consumo,⁹⁴ y ellos son los "deudores por deuda propia" de tales derechos.

Ahora bien, no siempre son deudores por deuda propia los importadores o exportadores, puede llegar el caso que lo sean los transportistas de la mercadería.

Por ejemplo, cuando al producirse la descarga de la mercadería del medio transporta a su mando se comprueban faltantes en relación con la cantidad de mercadería declarada en el manifiesto de carga (art. 142 del CA); cuando los transportistas introduzcan o extraigan mercadería de contrabando con el medio de transporte; o, en el supuesto de un tránsito de importación, la mercadería no arriba a la aduana de destino transcurrido el plazo de gracia de un mes, contado a partir del vencimiento del acordado para cumplir con ese trayecto o; mismo en el supuesto de removido, se presume importación para consumo o exportación para consumo, respectivamente, y se consideran al transportista y a su agente de transporte aduanero (ATA) como deudores por deuda propia de la obligación tributaria.

Los beneficiarios de las destinaciones suspensivas

En principio, las personas que importan las mercaderías bajo una destinación suspensiva no son deudoras de derechos aduaneros, porque tales destinaciones no configuran el hecho gravado de tales tributos; sin embargo, cuando los beneficiarios de las respectivas destinaciones no cumplieren las obligaciones de esos regímenes, puede nacer respecto de ellos una obligación tributaria aduanera:

a) importación y exportación temporaria: cuando no se reexportare la mercadería dentro del plazo acordado (arts. 250, 274 y 638, inc. d CA) o cuando el beneficiario no cumpla con la finalidad que motivó el régimen (arts. 274 apart. 1, inc. b y 638, inc. e). Lo mismo ocurre en el caso de exportación temporaria (arts. 349, 370 y 727, inc. c).

b) depósito provisorio y depósito de almacenamiento: cuando resulta faltar mercadería sometida a depósito, el Código establece que se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que ha sido importada para consumo, y considera al depositario como deudor principal de la obligación tributaria (art. 211 CA en el caso de depósito provisorio y arts. 292 y 293 para el depósito de almacenamiento).

IV. 4. 2. 2 Deudores por deuda ajena

Con el fin de asegurar la percepción de los tributos, distintas disposiciones aduaneras prevén que, además de los importadores o exportadores, otros sujetos resultan responsables del pago de los derechos aduaneros. Este fenómeno es conocido como "responsabilidad refleja o indirecta".

⁹⁴Se remarca que pueden ser importadores o exportadores tanto las personas físicas como las jurídicas.

Es decir, son personas que, sin haber realizado el hecho gravado, resultan deudores responsables por deuda ajena del pago de tales tributos, en virtud de que así lo dispone la ley.

A continuación, expondremos algunos de tales supuestos previstos en nuestra normativa aduanera:

i) El importador por deudas contraídas por sus dependientes con motivo de una importación para consumo (art. 781 del CA). Es la conocida responsabilidad del principal por el hecho de sus dependientes. Acá los dependientes realizan el hecho gravado en cumplimiento de lo ordenado por el importador, quien se vale de ellos para el desarrollo de su actividad. Consecuentemente, será este último responsable por deuda ajena por el hecho de los otros.

ii) Los agentes de transporte aduanero por deudas de los transportistas que representan (art. 780 del CA). Ello tiene fundamento en la necesidad de posibilitar, con la mayor premura posible, la partida al exterior del medio de transporte y, consecuentemente, del transportista, quien es el deudor principal de las eventuales cuestiones tributarias e infraccionales con la aduana. De esta manera, se agiliza el comercio exterior.

iii) Los despachantes de aduana. Un párrafo aparte merece la responsabilidad tributaria de los despachantes de aduana. En muchas legislaciones, se prevé la responsabilidad solidaria o subsidiaria del despachante de aduana con el importador o exportador por los tributos que éste adeudare. Sin embargo, la legislación Argentina no receptó tal disposición y, en consecuencia, los despachantes de aduana sólo responden por deuda propia, cuando actuare sin representación, es decir, cuando frente a la aduana actuare como importador o exportador (arts. 36, 38 y 779 del CA).

iv) Los depositarios aduaneros respecto de las mercaderías que recibieran en depósito y fueren hurtadas o robadas (art. 211 del CA). Si bien el Código Aduanero, en su art. 211, considera al depositario como deudor principal de las correspondientes obligaciones tributarias por faltar mercadería ingresada en depósito provisorio -donde se presume que ha sido importada para consumo-, compartimos con el Dr. Basaldúa en cuanto a considerar al depositario como deudor por deuda ajena (siempre que se compruebe que la mercadería fue sustraída) ya que el deudor por deuda propia sería el ladrón o quien sustrajo la mercadería y la introdujo irregularmente a plaza.

v) Beneficiarios en la importación temporaria (art. 261 del CA). En nuestra legislación aduanera cuando una mercadería es destinada como importación temporaria, y durante su permanencia es objeto de hurto o robo, el hecho gravado -importación para consumo irregular- es el ladrón quien es el deudor por deuda propia, mientras que la ley le atribuye también al beneficiario del régimen la responsabilidad por el pago de los tributos, convirtiéndolo, en responsable por deuda ajena. Asimismo, se prevé si la mercadería, aun mediando caso fortuito o fuerza mayor, no resulta destruida ni irremediamente perdida, el beneficiario de la importación temporaria, si bien queda eximido de pena por infracción aduanera consistente en no cumplir con la reexportación, debe afrontar el pago de los tributos aduaneros que grava la importación para consumo como deudor por deuda ajena. Por el contrario, si la mercadería ha resultado totalmente destruida o aunque no haya sido destruida, como consecuencia del caso fortuito o fuerza mayor, es considerada "irremediamente perdida" porque no puede ser utilizada ni por su propietario ni por un tercero, se dispone que no resultan de aplicación los tributos que gravaren la importación para consumo, salvo tasas retributivas de servicio. Con lo cual, en este supuesto, el beneficiario de la importación temporaria no incurre en infracción, a pesar de no cumplir con la

reexportación, a la vez que no va a ser responsable por tributos aduaneros, porque no se aplican, salvo las tasas.

vi) Beneficiarios en el tránsito de importación: como dijimos más arriba el tránsito de importación implica el traslado de la mercadería desde la aduana de entrada hasta la aduana de destino (ya sea una aduana interior o de salida), si la mercadería no arriba en un plazo de un mes, el Código aduanero presume la importación para consumo en forma irregular, considerando, en su art. 312, al transportista y a su agente de transporte aduanero como deudores principales de las obligaciones tributarias y al cargador, al que tuviere derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios como responsables subsidiarios de esas obligaciones, quienes podrán invocar beneficio de excusión. Consecuentemente, éstos últimos responden a título de responsables por deuda ajena⁹⁵.

vii) Beneficiarios del removido: recordamos que la destinación suspensiva de removido implica el traslado de la mercadería hasta la aduana de destino (ubicada en otro lugar del mismo territorio aduanero de que se trate). Cuando la mercadería no arriba a la aduana de destino dentro de un mes, el Código Aduanero presume la exportación para consumo irregular y de acuerdo con el art. 392 se considera al transportista o a su agente de transporte aduanero responsables principales por la deuda de los tributos aduanero y, como responsables subsidiarios, en forma solidaria, a los cargadores, a los que tuvieren derecho a disponer de la mercadería y a los beneficiarios del removido, quienes podrán invocar beneficio de excusión.

viii) Los cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando; según dispone el art. 782 del CA "Los autores, cómplices, instigadores, encubridores y beneficiarios del contrabando de importación o de exportación responden solidariamente por los tributos pertinentes"; con lo cual, todos aquellos que no fueran autores de tal delito, son deudores por deuda ajena.

IV. 5 Factores cuantificadores de la obligación tributaria aduanera

Otros de los elementos de la obligación tributaria aduanera lo constituye el elemento cuantificante de la obligación tributaria. Enseña Villegas que "el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó 'aprehender' al constituir un cierto hecho imponible". Es el factor de fijación del quantum debentur, por el cual se dimensiona la "porción" de capacidad contributiva atribuible a cada hecho imponible realizado. Por el contrario, se conoce como importe tributario a "la cantidad que el Fisco pretende y que el sujeto pasivo está potencialmente obligado a pagarle al configurarse el hecho imponible". Puede ser fijo (la cuantía del tributo está especificada ab initio y directamente en la norma; v. gr. la tasa judicial) o, variable (la cuantía no se consigna en el mandato de pago de la norma, y son necesarios otros elementos dimensionantes)⁹⁶.

En el importe tributario variable, el elemento cuantificante contiene cierta magnitud, llamada "base imponible". Según que, a los efectos de determinar el quantum, tenga o no relevancia el valor pecuniario de la base imponible, estamos en presencia de los tributos ad valorem o específicos, respectivamente. En los primeros es menester otro

⁹⁵ En materia de responsabilidad infraccional de los sujetos en relación a este tipo de destinación ver Mazio, Federico Ignacio "El alcance de la responsabilidad infraccional aduanera en el artículo 315 en los casos de pérdida de mercaderías por fuerza mayor o caso fortuito. El criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de los tribunales inferiores", publicado en calidad de ponencia por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en las VI Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Ed. Errepar.

⁹⁶ Villegas, Héctor B., "Curso de Derecho Tributario"..., págs. 370/372.

elemento, que se denomina alícuota (porcentaje que se aplica sobre la base imponible para determinar el importe tributario). Los tributos específicos, por el contrario, son aquellos cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida (arts. 660 y 752 del CA), aquí, a diferencia de los anteriores, no hay alícuota.

Con referencia a este tópico, Jarach considera que la base imponible “puede consistir en cualquier parámetro, tal como peso, volumen, unidades o valor monetario”, si la ley adopta la base del valor monetario, “ésta puede denominarse correctamente ‘monto imponible’. Puntualiza que lo que el hecho imponible define cualitativamente, la base imponible lo determina cuantitativamente⁹⁷.

Valdés Costa manifiesta que la ley tiene que definir todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto, porque es “esencial que la base guarde una relación conceptual con el presupuesto de hecho o hecho generador. La base tiene como finalidad determinar la magnitud de dicho presupuesto; se podrá decir que es la cuantificación de ésta. Si esa relación no se mantiene, el tributo se desnaturaliza”⁹⁸.

Por su parte, Ferreiro Lapatza sostiene que la base imponible es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, “pues, es pura lógica, si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación... La base imponible no coincide conceptualmente con el objeto del tributo: es en efecto una dimensión o magnitud del objeto del tributo”⁹⁹.

Por último, cabe apuntar lo señalado en cuanto a que “la base imponible es la dimensión del aspecto material de la hipótesis de incidencia... Es, por así decirlo, su aspecto dimensional, una orden de magnitud propia del aspecto material...; es inclusive su medida”, considerando que la base imponible es inherente a la hipótesis de incidencia, cuyo atributo esencial es que “no deja de existir en algún caso”, aunque no se deban efectuar cálculos. Ejemplifica la base imponible con el peso, volumen, largo, ancho, alto, valor, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grosor, “o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material de la hipótesis de incidencia”. Aclara, sin embargo, que un estado de hecho puede tener diversos atributos mensurables, pero la base imponible establecida por el legislador puede adoptar sólo uno, o algunos –no necesariamente todos-.

En ese sentido, se considera que la base imponible se halla dentro de la descripción legal en que consiste el hecho imponible. En esencia, no siempre coincide el aspecto temporal del hecho imponible con el momento correspondiente a la determinación de la base imponible (aquí se incluye, con mayor intensidad en los tributos aduaneros, el tipo de cambio aplicable para la conversión de moneda extranjera en moneda nacional de curso legal) y, en general, del monto del tributo a pagar. Así, v.gr., en los derechos de exportación, como dijimos, el hecho imponible se configura, en general, con la extracción de la mercadería de un territorio aduanero por tiempo indeterminado, en tanto que la fecha que se computa para establecer el elemento cuantificante de la obligación tributaria es la del registro de la solicitud de destinación de exportación para consumo (arts. 726 y 728 del CA., salvo ciertas excepciones, como, por ejemplo, las del art. 727 del CA)

⁹⁷Jarach, Dino, “Finanzas y Derecho Tributario”, Ed. Abeledo Perrot, 3° ed., Buenos Aires, 2004, pág. 385.

⁹⁸Valdés Costa, Ramón “Instituciones del Derecho Tributario, Ed. Lexis Nexis, Bs. As., 2004, pág. 148.

⁹⁹Ferreiro Lapatza, José J., “Los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, en Amatucci, Andrea y otros, Tratado... t. II, pág. 53.

La base imponible de los derechos aduaneros se encuentra regulada internacionalmente en el denominado Código de Valoración de la OMC o “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994”.

Cabe poner de relieve que como regla general, el parámetro que se toma como base gravable es el precio real efectivo de la mercadería, a la cual se le aplicará el tipo o tarifa correspondiente, de acuerdo con parámetros de la OMC, acuerdos multilaterales o bilaterales de comercio u otros aspectos políticamente aceptado.

De tal forma, se pretende que a nivel internacional haya uniformidad de criterios en la base imponible a la que se le aplican los derechos aduaneros ad valorem, repudiando valores arbitrarios o desproporcionados que puedan establecer cada uno de los Estados. En suma, se pretende, como regla general, que se considere el valor real de la mercadería objeto de importación, es decir el precio de la mercadería producto de una venta concertada en condiciones de libre competencia¹⁰⁰.

Ahora bien, establecer el valor real de una mercadería no constituye una tarea sencilla, sino todo lo contrario, una tarea compleja y de mucha relevancia para todos los actores del comercio internacional, pues, es la base para determinar los derechos aduaneros y demás tributos que se aplican al tráfico de las mismas (v. gr. impuestos internos).

Por otro lado, el valor de la mercadería debidamente determinada coadyuva a evitar barreras no deseadas al comercio internacional, en la medida en que si bien se aceptan los derechos aduaneros como una imposición necesaria, la valoración indebida puede ser empleada como un mecanismo de protección a la producción nacional, en razón de que una base imponible elevada, incrementada por los derechos aduaneros, desalentará el ingreso de mercadería proveniente del exterior.

Por ello, para evitar esto y lograr cierta armonización internacional se requiere que el valor que se otorgue a las mercaderías sea el que realmente tengan las mismas (valor real).

IV. 5. 1 La valoración en el GATT

El GATT del 30 de octubre de 1947 consagró que los valores en aduana deben basarse en valores reales¹⁰¹, no arbitrarios ni ficticios, ni muchos menos apoyados en el valor de las mercaderías en el país en donde se está realizando la valoración; la aplicación de las reglas relativas a la evaluación en aduanas debe ser uniforme, imparcial, equitativa y susceptible de controversia judicial (art. VII). A pesar de ello, en el contexto mundial se presentaban grandes problemas como el de dejar a la legislación de cada país la determinación del tiempo y lugar, dando lugar así a la subjetividad en la búsqueda del "valor real".

Así, en 1979, con la finalización de la Ronda Tokio, se estableció un Código de Valoración basado en la concepción positiva de valor, expresado en el "valor real de la transacción".

¹⁰⁰Basaldúa, Ricardo X. "La Organización Mundial del Comercio...", pág.82/84.

¹⁰¹Confr. artículo VII, 2.a) El valor de las mercaderías importadas debería basarse en el valor real de la mercadería importada a la que se aplique el derecho o en el de una mercadería similar, y no el valor de una mercadería de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.

Cabe destacar que el GATT entiende por valor real al "precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país de importación, las mercaderías importadas, o unas mercaderías similares, son vendidas u ofrecidas en venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia". Por otro lado, se prohíbe que el valor de aduanas comprenda impuestos interiores del país de origen o de exportación, del cual haya sido exonerado el producto importado o cuyo importe haya sido o habrá de ser reembolsado.

Según este sistema, que entró en vigencia en enero de 1981, el valor de la transacción es la primera base para determinar el valor de las mercaderías importadas o exportadas, a efectos de los derechos aduaneros. Sólo cuando resultaba imposible determinar el valor con arreglo a este método se utilizarán los demás métodos establecidos que tendrán el carácter de subsidiarios.

Luego, con el correr del tiempo y ante la marcada disconformidad de los países en vías de desarrollo, los países desarrollados acordaron la flexibilización de ciertos factores. Ello, en virtud de que reconocían que en aquéllos países la dependencia derivada de los impuestos al comercio exterior era muy grande.

El denominado "Código de Valoración" o "Acuerdo de Valoración" terminó siendo incluido dentro de las Negociaciones de la Ronda Uruguay del GATT como uno de los anexos al Acuerdo por el que se establece la OMC, de allí la aceptación del mismo por todos los miembros de tal organismo.

IV. 5. 1. 1 Principios generales del Acuerdo de Valoración

Siguiendo al profesor Lascano¹⁰² podemos decir que los principios que gobiernan el "Acuerdo de Valoración", tendientes a asegurar su aplicación uniforme y objetiva, son: a) transparencia; b) interpretación y aplicación; c) neutralidad; d) compatibilidad con los usos comerciales; e) preeminencia; y, f) prelación.

Conforme al principio de transparencia, según el art. X del GATT, "las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general que cualquier parte contratante haya puesto en vigor y que se refieran a la clasificación y valoración en aduanas de los productos (...) serán publicados rápidamente a fin de que los gobiernos y los comerciantes tengan conocimiento de ellos".

El principio general para la interpretación y aplicación es receptado en el artículo 14 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT en cuanto establece que "las notas que figuren en el Anexo I del presente acuerdo forman parte integrante de éste, y los artículos del acuerdo deben interpretarse y aplicarse conjuntamente con sus respectivas notas. Los anexos II y III forman asimismo parte integrante del presente Acuerdo".

El principio de neutralidad deriva de la necesidad que se reconoce dentro de la introducción general del Acuerdo de Valoración de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduanas de las mercaderías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios. Se trata de evitar la manipulación de las reglas del Acuerdo con el fin de entorpecer o distorsionar el comercio.

En referencia al principio de compatibilidad con los usos comerciales, el Acuerdo de Valor, en su introducción general, destaca que la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales.

Dentro del Acuerdo de Valoración, el principio de la preeminencia se refiere al valor de transacción que, según especifica la introducción y el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana y refiere al precio realmente pagado o por pagar de las mercaderías considerando que las mismas se venden para su exportación a un país específico de importación realizando los ajustes correspondientes.

Por último, por imperio del principio de prelación, los métodos de valoración del Acuerdo se aplican en el orden secuencial establecido dentro del mismo. El método del valor de transacción tiene prevalencia, y luego vienen los artículos 2 a 7 que establecen

¹⁰²Lascano, Julio C., "El valor en aduana de las mercaderías importadas", Ed. Buyatti, 2003, pág. 65/68.

distintos métodos para determinar el valor en aduana en todos los casos en que no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto para el método del valor de transacción.

IV. 5. 1. 2 Métodos de valoración

El acuerdo de valor del GATT entiende por “valor en aduana de las mercancías importadas” el valor de las mercancías para los efectos de percepción de los derechos de aduana ad valorem. Por otro lado, el mismo Acuerdo se encarga de especificarlos métodos de valoración mundialmente aceptados, a saber:

- a) Método del valor de transacción;
- b) Método del valor de transacción de mercancías idénticas;
- c) Método del valor de transacción de mercancías similares;
- d) Opción de aplicación;
- e) Método el valor deductivo o procedimiento sustractivo;
- f) Método del valor reconstruido;
- g) Método residual de determinación del valor.

Ahora, rápidamente expondremos las principales características de cada uno de los métodos expuestos:

a) Método de valor de transacción

Se encuentra regulado en los artículos 1° y 8° del Acuerdo y en sus notas interpretativas. Asimismo, en la introducción del Acuerdo se indica que el valor de transacción es la primera base, compuesta por el precio realmente pagado o por pagar, ajustado de forma tal que puede reflejar el verdadero precio de la mercancía. Por su parte, el precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de este.

La venta a que se refiere esta operación supone un acuerdo de voluntades entre un vendedor, usualmente el exportador, y un comprador, usualmente el importador, en virtud del cual se traspaşa le mercadería y se paga un precio. Al suponer un acuerdo de voluntades, implica que cada operación sea diferente e incluso a mercaderías idénticas, importadas en el mismo momento, al mismo nivel comercial, desde el mismo país de exportación con destino al mismo país de importación, en condiciones similares puesto que pueden tener un valor diferente de acuerdo al contrato suscripto.

Dependiendo de la modalidad de compraventa internacional utilizada se establecerá, ajustando, conforme lo establece el artículo 8, el valor realmente pagado o por pagar de la mercadería. Supone el valor que la misma tiene hasta el momento en que se encuentra en la aduana del país de importación, salvo que el Estado, miembro de la OMC, basado en el art. 8 del Acuerdo, disponga excluir del valor en aduana la totalidad o parte de los gastos de transporte de las mercaderías importadas hasta el puerto o el lugar de importación, gastos de carga, descarga y manipulación de la mercadería, con motivo del transporte de la misma hasta el puerto o lugar de importación y el costo del seguro.

De lo expuesto se puede entrever que es potestativo del país tomar como valor de importación el valor FOB de la mercadería o el valor de la misma en la aduana de importación incluyendo no solamente el costo FOB, sino todos los valores o costos en que se ha incurrido hasta que la mercadería se encuentra en la primera aduana de importación del país importador. Ello, fomenta la distorsión y la dificultad en el comercio internacional.

Para la aplicación de este método se parte de determinar si efectivamente ha existido una venta para exportación con destino al país de importación. Si ha mediado, si existe un precio efectivamente pagado o por pagar, se verifica si ese precio se puede ajustar de acuerdo con el art. 8, según el cual existen ciertos conceptos que se suman al precio pagado o por pagar y que forman parte del valor en aduana de las mercaderías, al igual que otros se deducen del mismo.

En la especie, se verifica: si comprende el precio pagado o por pagar, gastos o costos que se pueden deducir; si existen restricciones para la cesión de las mercaderías por el comprador diferentes a las exigidas por la ley o las que limitan al territorio geográfico o las que no afectan el valor; si la venta o el precio depende de condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse en relación con las mercaderías importadas; si revierte directa o indirectamente al vendedor alguna parte del producto de la reventa y esta circunstancia se puede ajustar; y, si existe vinculación entre comprador y vendedor, lo cual, producirá, en caso afirmativo, examinar las circunstancias de la venta para determinar si la vinculación ha influido en el precio o no, para este último caso, se puede aceptar el valor de transacción como valor en aduana.

Además de lo expuesto, dentro de los ajustes relacionados por el art. 8, se debe verificar: si el comprador ha pagado comisiones, corretajes, costos de embalaje; si ha suministrado directa o indirectamente, gratis o a precios reducidos, algún elemento relacionado con los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercaderías importadas; si ha suministrado las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercaderías importadas; materiales consumidos en la producción de las mercaderías importadas; ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercaderías importadas; si tiene que pagar el comprador, directa o indirectamente, como condición de venta, cánones o derechos de licencia; si revierte directa o indirectamente alguna parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercaderías importadas; si están incluidos todos los costos y gastos de transporte hasta el lugar de importación; los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercaderías hasta el lugar de importación; y, si tales gastos y costos hacen o no parte del valor en aduana de acuerdo con la legislación específica del Estado o territorio que valore, y en todo caso, se ha adecuar a ello la valoración.

En síntesis, se debe ajustar el valor de la mercadería para que un determinado Estado responda efectivamente al precio realmente pagado o por pagar dentro de una operación de importación.

Cabe mencionar que de no poder aplicarse este método se recurre al segundo; y de no poder aplicarse este, se recurrirá al tercero y así sucesivamente —ello por imperio al principio de prelación— hasta que se encuentre el mejor método para la valoración de la mercadería.

b) Método del valor de transacción de mercaderías idénticas

Este método se encuentra regulado en el Art. 2 del Acuerdo y su Nota interpretativa. Con este método, también fundamentado en el valor de

transacción, se trata de conocer el valor de mercaderías idénticas a las que son objeto de valoración, para con esta información poder llegar a determinar el valor real de la mercadería a los efectos aduaneros. Cabe recordar, que se aplica ante el fracaso del primer método.

El art. 15 del Acuerdo determina que se entiende por mercaderías idénticas las mercaderías que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Por el contrario, no se apuntan como “mercaderías idénticas”, ni similares, aquellas que lleven incorporados o contengan, según corresponda, elementos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis, por los cuales no se hayan hecho los ajustes previstos en el art. 8 por haber sido realizados en el país de importación. En consecuencia, solo se consideraran mercaderías idénticas, o similares, las mercaderías producidas en el mismo país que las mercaderías objeto de valoración.

En tal sentido, se parte de verificar si existen mercaderías idéntica vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento o en momento aproximado de las mercaderías que se valoran; y de existir esas mercaderías idénticas, aplicar todos aquellos ajustes que sean necesarios para compararlas con las que son objeto de valoración.

De existir tales mercaderías idénticas, se verifica si se han producido dichas mercaderías por la misma persona que ha elaborado las mercaderías objeto de valoración o si las ha hecho una persona diferente. En todo caso, asimismo, se verifica si se ha aceptado previamente el valor de transacción de esas mercaderías como valor en aduana de acuerdo con el método del precio realmente pagado o por pagar.

Posteriormente, se pregunta si se conoce un valor de transacción en una venta al mismo nivel comercial y en las mismas cantidades que las mercaderías que se van a valorar. Asimismo, se investigará sobre si existen diferencias apreciables entre los costos y gastos que resultan de diferencias de distancias y de formas de transporte entre las mercaderías objeto de valoración y las idénticas.

Por ultimo, se indaga si existe más de un valor de transacción que pueda aceptarse para mercaderías idénticas, y de existir, se aplica como valor en aduana el valor de transacción, ajustado, mas bajo. Por el contrario, si no existe un valor de transacción, entonces se acepta como valor en aduana el valor de transacción hallado debidamente ajustado.

c) Método del valor de transacción de mercaderías similares

Se rige por el art. 3 del Acuerdo y su Nota Interpretativa. Se entiende por “mercaderías similares”, según el Acuerdo, las que aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercaderías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial (art. 15.2.b).

Se parte de interrogar si existen mercaderías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento o momento aproximado. De existir las mercaderías similares, se indaga si las ha producido la misma persona que las mercaderías objeto de valoración o si las produjo persona diferente y, en todo caso, si se ha

aceptado previamente el valor de transacción de estas mercancías como valor en aduana según el art. 1.

Luego, se indaga si se conoce un valor de transacción en una venta en el mismo nivel comercial y en las mismas cantidades que las mercaderías que se van a valorar, o en caso contrario, si hay forma de efectuar un ajuste con las mercaderías similares que se tienen. Asimismo, se verificará si existen diferencias apreciables entre los costos y gastos que resultan de diferencias de distancia y de forma de transporte entre las mercaderías objeto valoración y las similares. Además, se determinará si se cuenta con mas de un valor de transacción que pueda aceptarse, ajustado, para las mercaderías similares y, de existir, aceptar como valor en aduana el valor de transacción ajustado mas bajo; pero, de no contar con mas valores, aceptar el valor de transacción de mercaderías ajustado.

d) Opción de aplicación

De no ser posible la aplicación de los anteriores métodos basados en el valor de transacción, se efectuará la valoración por el procedimiento sustractivo o deductivo (art. 5), a menos que el importador pida la inversión de la aplicación de los arts. 5 y 6, procedimiento basado en el costo de producción (art. 4).

Lo mencionado, a menos que el país miembro de la OMC haya reservado su derecho de no admitir la mencionada opción, tal como lo establece el Anexo III.3. Esto, por ejemplo, puede ocurrir para el caso de un país en desarrollo que la inversión del orden de aplicación de los métodos previstos, a petición del importador, puede dar origen a dificultades para dicho país. De tal forma, el propio Acuerdo otorga la posibilidad de invertir el orden.

e) Método del valor deductivo o procedimiento sustractivo

Se rige por el art. 5 del Acuerdo y su Nota interpretativa. El método deductivo parte de la base de atender el precio al que se venden las mercaderías importadas en el país de importación y a partir del mismo se efectúan una serie de deducciones tendientes a tratar de averiguar cual pudo haber sido el precio de venta en el país de exportación de haber este existido. Es decir, se trata de reconstruir el valor en aduana a partir del precio de la mercadería importada en el mercado nacional, sobre la base de que la misma se encuentre en el mismo estado en que se importó (método deductivo propiamente dicho) o de que sea parte de un proceso productivo o de otra mercadería después de un proceso de transformación (método súper deductivo).

De acuerdo al Acuerdo de Valor, corresponde determinar si venden mercaderías idénticas o similares en el mismo país de importación y en el mismo estado en el que se importan. Ante una respuesta afirmativa, corresponde verificar sobre si estas mercaderías se venden a personas no vinculadas con aquéllas a quienes las compran, y de ser esto así, se pregunta sobre si se efectúan ventas a personas que suministren los elementos determinados en el art. 8.b), en este caso habría que ajustar el valor. Asimismo, se indagará si las mercaderías se venden en el mismo momento de importación en el que se valoran o en un momento próximo, y en caso afirmativo, establecer el precio unitario al cual se vende la mayor cantidad total de las mercaderías de que se trata. Establecido el precio unitario, se

investigará si existen comisiones pagadas o convenidas habitualmente en el país de importación por mercaderías importadas de la misma naturaleza o especie. Luego, se indagará sobre los márgenes usuales por beneficios y gastos generales en el país de importación en las ventas de mercaderías importadas de la misma naturaleza o especie. Posteriormente, se deducen los márgenes de beneficios y gasto, y de preferencia los suministrados con el importador, si concuerdan con los márgenes usuales.

Hechas las citadas operaciones, se interrogará sobre los gastos de transporte y seguro, así como los demás gastos conexos realizados en el país de importación, con el propósito de deducir los gastos habituales.

Otra alternativa que prevé el art. 5 es el método súper deductivo, el cual se presenta cuando la mercadería importada objeto de valoración no se encuentra en el estado en que se importa, sino que la misma ha sido parte de un proceso de producción o de un producto final. En este caso, en primer lugar, antes de poder aplicar el método deductivo, se debe tratar de establecer respecto de la mercadería objeto de valoración el valor añadido por la transformación posterior. Se investiga si se venden las mercaderías después de su transformación a personas no vinculadas con quien las vende, y ante una respuesta afirmativa o ajustado el componente de la vinculación, se establece si puede determinarse el valor de transformación posterior sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

f) Método del valor reconstruido

Se encuentra regulado en el art. 6 del Acuerdo y su Nota Interpretativa. Este método, junto con el anterior, constituye un método alternativo a los basados en el valor de transacción y por orden de prelación se aplica después del método deductivo, salvo que el importador ejerza la opción de alterar el orden de aplicación.

El presente método se fundamenta en la posibilidad de recurrir a datos anteriores a la venta para la exportación, con el objeto de recrear dicho valor a partir de los costos de producción, gastos generales y beneficios en el país productor. De ello, se desprende la dificultad de aplicar este método pues resulta muy difícil obtener la información necesaria en el país de importación.

La utilización del presente método se reserva a casos en que comprador y vendedor están vinculados entre sí y en los que el productor “esta dispuesto a proporcionar a las autoridades del país de importación los datos necesarios sobre los costos y a dar facilidades para cualquier comprobación ulterior que pueda ser necesaria”.

Resulta necesario, para la aplicación del presente, si el productor de las mercaderías por valor esta dispuesto a suministrar los datos necesarios para determinar el valor calculado. Si ello no es posible, se debe verificar si puede determinarse el costo conforme con la información suministrada basada en los principios de contabilidad generalmente aceptados y proceder, en consecuencia, a determinar el costo de la mercadería a la que deberán efectuarse todos los ajustes del caso.

Hallado el costo de producción, será necesario determinar una cantidad por gastos generales y beneficio que sea usual en las ventas de mercaderías de la misma naturaleza o especie que las que se valoran, y establecer si dichos beneficios y gastos generales son concordantes con las ventas de

mercadería de la misma naturaleza del país de exportación destinadas al país de importación.

Aquí, asimismo, se deberán realizarse los ajustes a que se refiere el art. 8 para deducir aquellos que son propios de bienes que haya otorgado el comprador y adicionar aquellos conceptos que se requieran. Realizados los correspondientes ajustes, se aceptará tal valor establecido como valor en aduana.

g) Método residual

Se encuentra estipulado en el art. 7 del Acuerdo y su Nota Interpretativa. Este método supone que han fracasado los restantes para valorar la mercadería que se trate.

Aquí, en lugar de un método de valoración, lo que se presenta es la alternativa de seguir criterios razonables, compatibles con el Acuerdo y sobre la base de la información de que se disponga en el país de importación.

Así, en la Nota Interpretativa al art. 7 se establece como criterio el de "flexibilidad razonable" en la aplicación de los mismos métodos de valoración previstos en el Acuerdo, procediéndose a ejemplificar lo que se entiende por dicha flexibilidad, por ejemplo, que el momento de importación de las mercaderías idénticas o similares sea mas flexible o laxo.

Asimismo, el art. 7 establece el tipo de parámetros en los cuales no se puede basar el valor en aduanas, y entre ellos los valores en aduana mínimos, los valores arbitrarios y ficticios, el precio de las mercaderías producidas en el país de importación, el precio de las mismas en el país exportador, el precio mas alto de dos valores posibles y el precio de mercaderías vendidas a país distinto del país de exportación.

IV. 5. 2 Precios de transferencia

Los precios de transferencia son aquellos a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, propiedad intangible o provee servicios a una empresa asociada. En ese sentido, el art. 9 del Modelo de Tratado Impositivo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) considera como "empresa asociada", a la residente en un Estado, que participa directa o indirectamente en el gerenciamiento, control o capital de otra en otro Estado, o si las mismas personas participan directa o indirectamente en el gerenciamiento, control o capital de ambas empresas.

Los precios de transferencia requieren: a) vinculación entre las empresas que realizan las operaciones; b) que se trate de operaciones internacionales, es decir, entre distintos países. En tal inteligencia, cabe recalcar que la legislación argentina amplía el concepto a operaciones de comercio exterior y a las realizadas con personas de países de baja o nula tributación.

A los efectos tributarios, los precios acordados por las operaciones entre las entidades del mismo grupo deberían obtenerse de los precios que habrían sido aplicados por otras entidades independientes en operaciones similares desarrolladas en condiciones análogas en un mercado abierto. Esto es lo que constituye el principio "arm's length", que constituye el estándar internacional en materia de precios de transferencia.

Para enfrentar la localización artificial del lugar de generación de la ganancia imponible, los países signatarios de la OCDE elaboraron los "lineamientos de los precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias", tendientes a establecer disposiciones que permitan ajustar los precios de transferencia

con el propósito de neutralizar el desplazamiento del lugar donde se genera la ganancia imponible. Tales lineamientos han sido adoptados por nuestro país en el art. 15 de la ley de IG y su reglamentación.

El fisco, a fin de que aplique el citado principio "arm's length", debe examinar las características de los bienes o servicios a comparar, y si las funciones de las empresas son iguales o similares, o si, los mercados son comparables.

IV. 5. 2. 1 Métodos empleados para el control de los precios

Con el objeto de verificar si los precios pactados entre compañías vinculadas responde al principio arm's length o del precio normal de mercado fijado entre entes independientes, existen distintos métodos cuya aplicación dependerá del tipo de operación que se está analizando y de la cantidad y calidad de la información de comparables disponibles

Siguiendo la clasificación que al respecto hace la OCDE, podemos decir que los métodos se agrupan en:

- a) Métodos transaccionales tradicionales
 - Método del precio no controlado comparable;
 - Método del precio de reventa;
 - Método del costo más el margen;
- b) Métodos de utilidades
 - Método de partición de utilidades;
 - Método residual de partición de utilidades;
 - Método del margen neto de beneficios;
 - Método del prorrateo global;

En esencia, los métodos tradicionales son los medios más directos para establecer si las condiciones comerciales o financieras entre empresas vinculadas responden al principio del precio normal de mercado abierto. Por el contrario, dada la complejidad que puede presentar los negocios y la información pública, encontramos otros métodos que se aplicarán, por ejemplo, cuando no sea suficiente la información disponible, o cuando ésta no cuente con un grado suficiente de desagregación.

Cabe hacer una salvedad, de los siete métodos mencionados, la Ley de Impuesto a las Ganancias enuncia cinco susceptibles de ser utilizados. Por su parte, el art. 21.1 de su decreto reglamentario se encarga de definirlos.

A continuación, desarrollaré, sucintamente, los métodos señalados conforme a nuestra legislación:

1) Método del precio comparable entre partes independientes:

El precio comparable entre partes independientes es el precio que ha sido fijado o pactado entre sujetos no relacionados, en una transacción comparable a la que se está analizando. Tal comparabilidad impone considerar ciertas circunstancias tales como, las características del bien o servicio, su cantidad y calidad, los términos del crédito o del financiamiento de que se trate, las condiciones existentes para el mercado de ese bien o servicio, la confiabilidad en la oferta, magnitud o importancia de la demanda, entre otros factores.

A fin de que la comparación entre ambas transacciones sea admisible, cualquiera de las diferencias entre la operación a estudio y aquella que se considere comparable debería resultar de circunstancias no sensibles a los precios, o bien ser ellas de poca relevancia.

Este método es, en principio, el más directo y confiable, pero para ello es necesario que no existan diferencias que afecten su grado de comparabilidad.

2) Método del precio de reventa entre partes independientes

Conforme a este método, se entenderá por “precio de reventa” al precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que se determinará multiplicando el precio de reventa o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate fijado entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas.

Es decir: $\text{Precio de compra} = \text{PVi} \times (1 - \text{UB mercado})$

3) Método del costo más beneficios

Según el mismo, se entenderá por “costo más beneficios” al que resulta de multiplicar el costo de los bienes, servicios u otras transacciones por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta aplicado con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas.

Es decir: $\text{Precio de venta} = C \times (1 + \text{UB mercado})$

4) Método de división de ganancias

Aquí, se entenderá por “división de ganancias” a la que resulte de aplicar para la asignación de las ganancias obtenidas entre partes vinculadas, la proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

1°. Se determinará una ganancia global mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte vinculada involucrada en la o las transacciones.

2°. Dicha ganancia global se asignará a cada una de las partes vinculadas en la proporción que resulte de considerar los activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.

5) Método del margen neto de la transacción

Constituye el “margen neto de la transacción” el margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones no controladas comparables, o en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen, podrán considerarse factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios.

6) Método del valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga

Según el art. 15 LIG, cuando se trate de exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente argentina de la exportación, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería -cualquiera sea el medio

de transporte-, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional.

Si el precio convenido con el intermediario internacional, fuera mayor al precio de cotización vigente a la fecha mencionada, se tomará el primero de ellos para valuar la operación.

IV. 5. 3 Valoración en Aduana vs. Precios de Transferencia

Dado a que el ajuste de los valores de una compraventa internacional entre empresas vinculadas también es objeto de ajuste a los fines de aplicación de los derechos aduaneros, han surgido dos sistemas tendientes al ajuste del mismo valor de transacción con métodos y con finalidades distintas:

a. En materia de importación el propósito de la aduana suele ser el de combatir la declaración aduanera de valores inferiores a los reales, tratando de ajustarlos a fin de obtener una mayor base imponible para la aplicación de los derechos de importación.

El interés del organismo recaudador del impuesto a las ganancias tiende a ver que los valores de importación sean bajos, ya que de esa manera se incrementa la renta originada en la reventa que se produce en su propia jurisdicción, con lo cual hay mayor probabilidad de obtener un margen de ganancia superior y, por ende, una base imponible mayor.

b. Los derechos de importación son determinados y percibidos en el momento en que se produce la importación para consumo, es decir, con celeridad antes de que la mercadería sea librada a plaza. Mientras que la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias se produce en el momento en que se produce la venta de la mercadería por el importador, requiriendo de mayor tiempo para su determinación.

c. El valor en aduana procura determinar un valor "neutro" que evite tanto la subfacturación por parte del importador como la manipulación de la aduana para incrementar los tributos aduaneros a fin de dar bases seguras al intercambio comercial entre los países. Por el contrario, los métodos para la determinación de los precios de transferencia buscan que la mayor cantidad de ganancia se produzca en la jurisdicción del fisco interviniente. Así, el objetivo buscado por los ajustes de los precios de transferencia para la determinación del impuesto a las ganancias en la tributación interior es el de maximizar la materia imponible en el mercado interno apropiando para la jurisdicción local la mayor cantidad de utilidad que surja de la operación global.

En consecuencia, el intento de utilizar los métodos empleados por el régimen de valor en aduana a los fines de adecuar los precios de transferencia a los fines fiscales o viceversa se hace difícil en razón de las diferencias vistas de uno y el otro, de manera que la determinación de un valor en aduana aceptable para la aduana respecto de determinada mercadería de importación, no condicionará la revisión del mismo a los fines de la liquidación del impuesto a las ganancias. Sin embargo, ello no significa que los métodos de ajuste de los precios de transferencia no puedan ser empleados como medio de demostrar la admisibilidad del precio declarado ante la aduana.

IV. 6 La causa de la obligación tributaria aduanera

El causalismo, en derecho tributario, fue defendido por Griziotti como medio de impedir el ejercicio abusivo de la potestad tributaria. Para el mencionado autor, la causa-motivo de las normas tributarias es el deber ético-político de los individuos de contribuir al sostenimiento del Estado, y el fundamento o causa jurídica del impuesto es la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, como índice de participación de éstos

en los beneficios producidos por los servicios generales y particulares que presta el Estado¹⁰³.

Jarach entiende que la causa es “la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria”. En la relación impositiva, es la capacidad contributiva; en la obligación de la tasa, la causa es la contraprestación de un servicio administrativo; y en la contribución especial, es “la ventaja económica que el particular recibe de un gasto o de una obra pública”. La causa es el puente entre el presupuesto de hecho y la voluntad de la ley¹⁰⁴.

Trotabas ha considerado que la capacidad contributiva es la causa objetiva de la imposición, en tanto que cuando se trata de actos administrativos de aplicación, la causa permite al juzgador establecer si el agente de la Administración actuó dentro de sus facultades, o sea, si los móviles que lo guiaron eran acordes a los fines que debían determinar su actividad.

Para Bielsa, la causa del impuesto general debe apuntar siempre al fundamento constitucional, “abstracción hecha de los beneficios proporcionales que el Estado reporta a cada contribuyente”¹⁰⁵.

Por el contrario, entre los anticausalistas, quienes niegan trascendencia a este elemento, encontramos a Ingrosso (para quien la causa es inoperante); Giannini; Peirano Facio (la causa carece de importancia jurídica); Einaudi (la ley es la única causa del impuesto); Fenech (la causa es peligrosa e inexacta); Berliri (la doctrina de la causa radica en un equívoco); Sáinz de Bujanda (no debe integrársela en el sistema del derecho financiero).

En este punto, coincidimos con Giuliani Fonrouge quien concluye que la obligación tributaria existe con prescindencia de la causa, y que ésta carece de relevancia jurídica, ya que es posible lograr los mismos objetivos recurriendo, en el razonamiento jurídico, a aspectos como “fundamento, motivo, ratio legis o presupuesto de hecho del gravamen”¹⁰⁶. En efecto, esta prescindencia de la causa en la obligación tributaria se refleja con mayor intensidad en relación a los gravámenes aduaneros puesto que, como explicamos, el objeto principal del derecho aduanero lo constituye el control al tráfico internacional de mercaderías y no la percepción de tributos a fin de engrosar las arcas fiscales.

IV. 7 Extinción de la obligación aduanera tributaria

El estudio acerca del modo de extinción de la obligación aduanera tributaria reviste cierta particularidad dentro del mundo del derecho en razón de que tales difieren del modo de terminación de las restantes obligaciones jurídicas.

En esencia, en nuestro país la ley 11.683 de Procedimiento Tributario, aunque no enumera las causas de extinción de la obligación tributaria, en su capítulo IV, titulado “del pago”, contempla tal forma de extinción (arts. 20 a 27, 31 y 32), así como también aborda el instituto de la compensación (arts. 28 y 29) y el de la prescripción (arts. 56 a 69). Por otro lado, el Código Aduanero Argentino en su art. 787 dispone que: “en las condiciones previstas en este código, la obligación tributaria aduanera sólo se extingue

¹⁰³Griziotti, Benvenuto “Principios de ciencia de las finanzas”..., pág. 275.

¹⁰⁴Jarach, Dino, “El hecho imponible”, Ed. Abeledo-perrot, Buenos Aires, 1971, págs. 99/103.

¹⁰⁵Bielsa, Rafael, “Estudios de derecho público”, t.II: Derecho fiscal, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1951, págs. 183 y ss.

¹⁰⁶Giuliani Fonrouge, Carlos M., “Derecho Financiero”, t. I, pág. 502.

por: a) el pago de lo debido; b) la compensación; c) la condonación; d) la transacción en juicio; e) la prescripción.

Por su parte, cabe destacar que el código de Vélez en su art. 724 prescribía que "las obligaciones se extinguen: por el pago; por la novación; por la compensación; por la transacción; por la confusión; por la renuncia de los derechos del acreedor; por la remisión de la deuda y; por la imposibilidad del pago". En este tópico, el nuevo Código Civil Comercial de la Nación (CCyCN), recientemente sancionado, si bien derogó tal artículo, trata tales modos de extinción pero de forma separada y más ordenada. En ese sentido, dentro del libro tercero, titulado "Derechos Personales", en el Capítulo 4, aborda todo lo relativo al pago; asimismo, dentro del mismo libro, en el Capítulo 5, preceptúa los "otros medios de extinción": compensación (sección 1°), confusión (sección 2°), novación (sección 3°), dación en pago (sección 4°), renuncia y remisión (sección 5°) e imposibilidad de cumplimiento (sección 6°).

En suma, vemos que la normativa aduanera se aparta de tal normativa debido a que el Código Aduanero no contempla ni la novación ni la confusión. Asimismo, a diferencia del CCyCN, prevé a la prescripción como una de las formas de extinción de la obligación aduanera tributaria.

IV. 7. 1 Pago de lo debido

El pago constituye la forma "natural" de ponerle fin al cumplimiento de la prestación objeto de la obligación.

En tal inteligencia el art. 865 del CCyCN (antiguo art. 725 del CC), define al pago como "el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación".

La legislación aduanera, en su art. 787 inc. a), menciona al "pago de lo debido" como uno de los modos de extinción de la obligación aduanera tributaria, y regula tal mecanismo dentro de los arts. 788 a 800.

El art. 789 dispone que el pago de la obligación tributaria aduanera debe efectuarse al contado y antes del libramiento de la mercadería, salvo los casos en que el libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía.

En el art. 790 se prevé la posibilidad de conceder esperas o facilidades para su pago, conforme a las condiciones reglamentarias.

El art. 792 explicita que el pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere inferior al debido. En cuanto a este punto, cabe recordar que una vez librada a plaza la mercadería, las actuaciones relativas al despacho son objeto de revisión por parte del servicio aduanero. Con lo cual, si hubiere diferencias, y el importe pagado fuere inferior al que corresponde, el servicio aduanero puede efectuar una determinación suplementaria (arts. 249 y 348 del CA) y reclamar los cargos pertinentes. Sin perjuicio de ello, el art. 793 establece una limitación a tal atribución: 1. La determinación tributaria suplementaria a que pudiere dar lugar el supuesto previsto en el art. 792 no puede fundarse en una interpretación de la legislación tributaria que se hubiere adoptado con posterioridad al momento del pago originario y que modificare la interpretación general hasta entonces vigente, de conformidad con la cual dicho pago hubiere sido efectuado. 2. La interpretación general de la legislación tributaria a que hace referencia el apart. 1 es la fijada, con carácter general, por el Poder Ejecutivo, el Ministerio de Economía, el Secretario de Hacienda o el Administrado Nacional de Aduanas. Tal limitación brinda seguridad jurídica al administrado, pues lo protege de los cambios interpretativos introducidos por la propia administración.

IV. 7. 2 Compensación

Otro de los modos de extinción de la obligación tributaria aduanera lo constituye la compensación (inc. b del art. 787 del CA).

La compensación se encuentra definida en el art. 921 del CCyCN (antiguo art. 818 del CC): "la compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Extingue con fuerza de pago las dos deudas, hasta el monto de la menor, desde el tiempo en que ambas obligaciones comenzaron a coexistir en condiciones de ser compensables.

Una disposición que reviste de importancia en lo referente a la deuda tributaria aduanera es el art. 930, inc. e) del CCyCN (viejo art. 823 del CC), en cuanto dispone que "No son compensables:... e) las deudas y créditos entre los particulares y el Estado Nacional, provincial o municipal, cuando:

I) las deudas de los particulares provienen del remate de bienes pertenecientes a la Nación, provincia o municipio; de rentas fiscales, contribuciones directas o indirectas o de otros pagos que deben efectuarse en las aduanas, como los derechos de almacenaje o depósito;

II) las deudas y créditos pertenecen a distintos ministerios o departamentos;

III) los créditos de los particulares se hallan comprendidos en la consolidación de acreencias contra el Estado dispuesta por la ley.

Cabe remarcar que el texto del antiguo art. 823 del CC resultó transitoriamente sustituido en atención a lo dispuesto por el art. 1 del decreto 1387/2001, derogado por el art. 1 del decreto 282/2002.

La legislación aduanera prevé, en su art. 801, que la compensación sólo opera entre créditos líquidos y exigibles cuando así lo dispusiere de oficio la Administración Nacional de Aduanas en las condiciones que estableciere el Poder Ejecutivo. En cuanto a este punto, el Poder Ejecutivo no ha reglamentado hasta el presente dichas condiciones. Consecuentemente, este modo de extinción resulta, hasta el momento, impracticable en la materia. Sin perjuicio de ello, se puede utilizar para casos específicos. Por ejemplo, como cuando se autorizó el pago de derechos de importación y de exportación, tasa de estadísticas, contribución para el INTA, etc., mediante certificados de reintegros de impuestos (decretos 8565/1962 y 9588/1967); o las Resoluciones de AFIP 1639 y 1773 de 2004, que han previsto compensaciones con los estímulos a la exportación.

IV. 7. 3 Condonación

Otro medio de extinción de la obligación tributaria aduanera que prevé el Código Aduanero es la condonación (art. 787, inc. c).

La condonación consiste en un acto jurídico unilateral, mediante el cual el titular del crédito fiscal renuncia gratuitamente a su cobro. Dicho titular del crédito fiscal, por lo general, es el Estado Nacional.

En lo que atañe a este modo de extinción, la normativa aduanera establece que "La condonación debe disponerse por ley. No obstante, el Poder Ejecutivo queda facultado para condonar la obligación tributaria cuando la misma su hubiere originado en la comisión de un hecho ilícito respecto del cual se ejerciere la facultad de indulto. Tal delegación legislativa viene a consagrar una excepción al principio de la inderogabilidad de la obligación tributaria, que alcanza a toda la Administración

Pública, incluso al Presidente de la Nación, ya que el titular del crédito es el Poder Legislativo y, por lo tanto, es el único que puede remitirlo o condenarlo¹⁰⁷.

IV. 7. 4 Transacción en juicio

El inc. d) del art. 787 del Código Aduanero contempla la transacción en juicio como otro modo de extinción de la obligación aduanera tributaria.

Al respecto el art. 1641 del CCyCN (antiguo art. 832 del CC) determina que “la transacción es un contrato por el cual las partes, para evitar un litigio o ponerle fin, haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones dudosas o litigiosas”.

El objeto del instituto, en lo que se refiere a nuestra materia, es que el servicio aduanero concluya juicios que, de acuerdo a la jurisprudencia o normativa establecida, no pueden prosperar. Evitando, de esta manera, sufragar gastos inútiles o innecesarios para el Estado.

IV. 7. 5 Prescripción

Por último se prevé la prescripción como modo de extinción de la obligación aduanera tributaria (inc. E del art. 787 del CA).

Este instituto se encuentra regulado por los arts. 803 a 808 del Código Aduanero. El art. 803 prescribe por 5 años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera, plazo que, de conformidad con lo previsto por el art. 804, comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado¹⁰⁸.

El art. 805 enuncia las causales de suspensión de la prescripción, mientras que el art. 806 enumera las de interrupción. En cuanto a este punto, la jurisprudencia ha entendido que el momento a partir del cual comienza a correr el nuevo plazo, es el que corresponde a la fecha en que tuvo lugar la interrupción, no aplicándose “la del primero de enero del año siguiente”¹⁰⁹.

El art. 807 estipula los efectos de la suspensión e interrupción de la prescripción.

Por último, el art. 808 remite, en todo aquello no previsto en la materia, supletoriamente al Código Civil. Entiéndase ahora al Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

IV. 7. 6 Novación

La novación no se encuentra contemplada en las disposiciones del Código Aduanero, pero sí en el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Tal cuerpo normativo, la define como un modo de extinción de una obligación por la creación de otra nueva, destinada a reemplazarla (art. 933).

En cuanto a la aplicación de este instituto a nuestra materia, la doctrina, en su mayoría, es conteste en sostener su inaplicabilidad¹¹⁰. Sin embargo, algunos propugnan que puede ser aplicable en casos excepcionales¹¹¹.

¹⁰⁷ Basaldúa, Ricardo X. “Tributos al Comercio Exterior”..., pág. 264.

¹⁰⁸ Cabe recordar que, a los fines del cómputo del plazo de prescripción, que la fecha en que se configura el hecho gravado en las importaciones regulares es la del libramiento a plaza (art. 231 CA) y no la del registro de la declaración de importación para consumo ya que ésta corresponde al momento imponible (art. 637, inc. a del CA).

¹⁰⁹ Al respecto, puede verse las sentencias correspondientes a las causas “Fundación Cardiológica de Córdoba”, del 25/09/2007 y “Esamar S.A., del 25/04/2008, de la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación.

¹¹⁰ En ese sentido, Cortés Domínguez sostiene que este modo extintivo no es aplicable a la obligación tributaria. Ferreiro Lapatza afirma que “por tratarse de un negocio dispositivo no parece que, en general, la novación pueda ser admitida como modo de extinción de las obligaciones tributarias. Esta inaplicabilidad se desprende directamente del principio según el cual la Administración no puede

IV. 7. 7 Confusión

Tampoco se encuentra prevista en la legislación aduanero. Sin embargo, el Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación la regula en su art. 931, determinando que “la obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona y en un mismo patrimonio”¹¹². Al igual que en el caso anterior, la mayoría de la doctrina sostiene su inaplicabilidad, a la vez, que un sector de la misma opta por su aplicación en casos excepcionales¹¹³.

CAPÍTULO V

DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO. PARTE ESPECIAL

En el presente capítulo abordaremos todo lo referente a los distintos derechos aduaneros en forma individual y particularizada.

V.1 Derechos de importación

V. 1. 1 Su importancia

Los llamados derecho de importación constituyen uno de los principales recursos del país como fuente generadora de renta. Tal es así que el constituyente en el art. 4 de la CN, al enumerar los recursos con los que se forma el Tesoro nacional, menciona en primer lugar a los derechos de importación. Asimismo con la reforma constitucional de 1994, el art. 75, al enunciar las atribuciones del Congreso Nacional, se menciona, primeramente, que a él le corresponde el establecimiento de los derechos de importación. Sin embargo, además de su importancia como fuente de renta, los derechos de importación constituyen un tenaz instrumento de regulación de nuestro comercio exterior. En efecto, si se quiere provocar una disminución de las importaciones de una determinada mercadería, por ejemplo para fomentar la industria local, se logra tal propósito elevando los derechos de importación, de tal manera, se encarecerá el producto importado que quedará en desventaja competitiva con el de fabricación nacional. Por el contrario, si se quiere fomentar la importación de cierta mercadería, por ejemplo dada la escasez en el mercado local, generalmente se reducen los derechos de importación de esa mercadería o se eliminan, lo que facilita su introducción al mercado interno.

disponer de las cuotas tributarias de que es acreedora.”(Curso..., pág. 478). Al respecto, Giuliani Fonrouge entiende que la novación no resulta aplicable en Derecho Tributario puesto que “... la obligación fiscal no puede cambiar de naturaleza ni transformarse en otra.

¹¹¹ Por ejemplo, explica Villegas, cuando el Estado dicta las leyes de “regularización patrimonial” o también llamadas “leyes de moratoria”. Son deudas tributarias, o aduaneras, no pagadas a su debido tiempo que quedan extinguidas cuando el deudor se somete al señalado régimen.

¹¹² En este punto, es ilustrativo lo señalado por Ferreiro Lapatza en cuanto opina que “A pesar de que ninguna norma ni principio de Derecho Tributario impiden directamente que la confusión puede aplicarse a las deudas tributarias, no creemos que tal modo de extinción de las obligaciones pueda encontrar aplicación en nuestra materia” (“Curso..., pág. 477).

¹¹³ Villegas nos enseña que “Esta situación se produce muy raramente en derecho tributario; ocurre, por ejemplo, cuando el Estado recibe una herencia en cuyo pasivo figuran deudas tributarias. En tal caso, estas deudas se extinguen por confusión” (“Curso..., pág. 380 y 381).

V. 1. 2 El hecho gravado de los derechos de importación

Según nuestro Código Aduanero, el hecho gravado¹¹⁴ por los derechos de importación es la importación para consumo, que tiene lugar en los supuestos regulares, de acuerdo al art. 635, con el acto administrativo que posibilita la entrada de la mercadería a la circulación económica interna, es decir en la fecha del libramiento a consumo de la mercadería (art. 231). Consecuentemente, en primer lugar, se requiere que exista una "importación", la cual, según dispone el art. 9 del CA, es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero. Pero no interesa cualquier importación. La ley agrega un elemento calificador. La importación tiene que ser "para consumo", según lo exigido por tal artículo. En este sentido, el art. 636 del CA precisa que "la importación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado". En tal inteligencia, si la mercadería importada es sometida a cualquier destinación suspensiva (ya sea, importación temporaria, tránsito o depósito de almacenamiento), si se cumplieran con las normas que regulan el respectivo régimen, no se produce el hecho gravado, en atención que, conforme con ellas, la mercadería no puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero, sino por cierto plazo.

Se pone de relieve que la importación para consumo que alude la norma es un hecho que puede producirse tanto en forma lícita como ilícita. No debe confundirse, 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 respectiva destinación cuando el hecho se produce ilícitamente. En cambio, toda destinación de importación para consumo, al cumplirse, configura el hecho analizado. Pero se producirá tanto el hecho gravado por los derechos de importación en la destinación de importación para consumo como cuando se realiza una importación para consumo en forma ilícita. Por consiguiente, si la mercadería importada de contrabando, sin perjuicio de las sanciones que debe soportar, se habrá generado la obligación de pagar los derechos de importación.

Lo mismo sucede cuando la importación se produce en forma regular y luego se configura el aditamento para consumo en forma irregular. Véase el caso, por ejemplo, una mercadería puede ser importada con los recaudos legalmente exigibles y ser sometida a la destinación de importación temporaria, pero luego, al vencer el plazo de esta destinación, en lugar de reexportarse permanece dentro del territorio aduanero o, antes de vencer el plazo se la afecta a un destino distinto de aquel para el cual se autorizó esta destinación, incorporándose de estas maneras al circuito económico interno. En tales casos, esa importación temporaria se habría transformado irregularmente en una importación para consumo, de lo cual, además de soportar las respectivas sanciones, debe afrontar el pago de los derechos de importación, según resulta de los arts. 274, 636, 638, inc. e). Lo mismo sucede con las restantes destinaciones suspensivas.

Finalmente, resta destacar que en el caso de la importación para consumo en forma regular el hecho de presentar la solicitud de destinación del mismo nombre ante el servicio aduanero, o mismo, el mero pago de los derechos de importación por el interesado, no quedaría configurada la importación para consumo. Ésta recién se producirá con el libramiento de la mercadería, art. 231 CA, porque a partir de ese acto administrativo es cuando la mercadería puede permanecer por tiempo indefinido dentro

¹¹⁴ Se destaca que el Código Aduanero Argentino, para referirse al presupuesto de hecho establecido por la ley, cuya realización constituye la causa de la obligación tributaria, utiliza la expresión "hecho gravado" (arts. 777, 779, 781, 783, 804, etc.), no empleando la expresión "hecho imponible".

del territorio aduanero, incorporándose, de esta manera, a la circulación económica interna.

Sin perjuicio de todo lo expuesto, remarcaremos los supuestos en que no se aplican los derechos de importación. A saber:

- los derechos de importación no se aplican a las mercaderías provenientes y originarias de los países intrazona Mercosur.
- no se aplican a las mercaderías originarias y procedentes del Área Aduanera Especial de la ley 19.640 y sus modificaciones. Tampoco se aplican, en dicha área especial, a las mercaderías originarias y procedentes del territorio nacional continental o territorio aduanero general nacional.
- no se aplican por la introducción de mercaderías a una zona franca (régimen de la ley 24.331) sean, las mercaderías originarias y provenientes del exterior, sean originarias y procedentes del territorio aduanero nacional (general o especial).
- Asimismo, los derechos de importación no se aplican en el territorio aduanero general o especial a las mercaderías originarias y procedentes del mar territorial argentino, de la zona económica exclusiva argentina, o del lecho o subsuelo submarinos argentinos (art. 586 CA) pero el Poder Ejecutivo tiene facultad para disponer su aplicación –total o parcial- a la introducción de mercaderías (procedentes del extranjero o de una zona franca) en dichos ámbitos (art. 588 del CA).

V. 1. 3 Ámbito temporal

A los fines de determinar la norma arancelaria que corresponde aplicar a la mercadería que se importa para consumo, se establecen pautas en las que se enuncian diversos supuestos, según se trate de situaciones regulares o irregulares. La norma arancelaria vigente al momento de cada uno de esos supuestos será la que indique el derecho de importación aplicable, utilizándose, el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio vigentes en dichos momentos para la liquidación del impuesto.

Con referencia a tales pautas, nuestro Código Aduanero diferenció las situaciones que corresponden a las importaciones para consumo regulares de las irregulares. Entre las primeras, se toma en consideración la fecha de la entrada del medio transportador al territorio aduanero, cuando la solicitud de destinación de importación para consumo se hubiere registrado hasta con cinco días de anterioridad a dicha fecha y ello estuviere autorizado; el registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo; el registro de la declaración, si ésta se efectuare luego de que la mercadería hubiera sido destinada de oficio en importación para consumo; la aprobación de la venta o, en caso de no hallarse sujeta a aprobación, la del acto que la dispusiere, cuando se tratase de mercadería destinada de oficio en importación para consumo; y el vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo con relación a los servicios y derechos de autor y propiedad intelectual estimados, como si se tratase de mercadería. Entre las segundas, se tiene en cuenta la norma vigente en la fecha de comisión del delito de contrabando o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación; la falta de mercadería sujeta al régimen de permanencia a bordo del medio transportador o en la de su constatación; la falta de mercadería al concluir la descarga del medio transportador; la falta de mercadería sujeta al régimen provisorio de importación o a una destinación suspensiva de importación o en la de su constatación; la transferencia de mercadería sin autorización, el vencimiento del plazo para reexportar o cualquier otra violación de una obligación que se hubiere impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de importación temporaria o en la de

constatación de la comisión del hecho; y el vencimiento del plazo de un mes, contado a partir de la finalización del que se hubiera acordado para el cumplimiento del tránsito de importación¹¹⁵.

V. 1. 4 Bases de liquidación

Este impuesto puede ser ad valorem o específico (art. 640 CA), según su importe se obtenga mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor en Aduana de la mercadería o se trate de una suma fija de dinero por cada unidad de medida, en cuyo caso podrá operar como derecho de importación único, o bien como máximo, mínimo o adicional de un derecho de importación ad valorem (art. 662 CA).

En torno al punto del sistema de liquidación ad valorem, nos remitimos al capítulo pertinente referenciado a los métodos de valoración en el seno del GATT.

En cuanto al sistema de liquidación específica cabe destacar que si la unidad monetaria en que se hubiera establecido el importe que se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida no fuere de curso legal, su conversión se efectuará al tipo de cambio vigente en las mismas fechas mediante las cuales se establecen los demás elementos utilizables para la liquidación del tributo (art. 661 CA).

V. 2 Impuesto de equiparación de precios

V. 2. 1 Su hecho gravado

Los arts. 673 y 674 del CA determina que el impuesto de equiparación de precios grava la importación para consumo, a excepción de la que no revistiere carácter comercial, y la de muestras comerciales. Asimismo, se concede la facultad al Poder Ejecutivo de establecer tal tributo para evitar un perjuicio real o potencial a las actividades productivas que se desarrollaren o hubieren de desarrollarse en un futuro próximo dentro del territorio aduanero; asegurar, para la mercadería producida en el territorio aduanero, precios, en el mercado interno, razonables y acordes con la política económica en la materia; evitar los inconvenientes para la economía nacional que pudiese llegar a provocar una competencia fuera de lo razonable entre exportadores al país; evitar un perjuicio real o potencial a las actividades del comercio interno o de importación que se desarrollaren en el territorio aduanero, cualquiera fuera el origen de la mercadería objeto de aquéllas; orientar las importaciones de acuerdo con la política de comercio exterior; disuadir la imposición en el extranjero de tributos elevados o de prohibiciones a la importación de mercadería originaria o procedente del territorio aduanero; alcanzar o mantener el pleno empleo productivo, mejorar el nivel de vida general de la población, ampliar los mercados internos o asegurar el desarrollo de los recursos económicos nacionales; y/o proteger o mejorar la posición financiera exterior y salvaguardar el equilibrio de la balanza de pagos.

V. 2. 2 Bases de liquidación

El importe de este impuesto es equivalente a la diferencia entre un precio tomado como base y otro de comparación (art. 675 CA). El precio base puede consistir en el precio pagado o por pagar por la mercadería o, el de mercadería idéntica o similar importada, el valor en Aduana de la mercadería importada para consumo; la cotización internacional de la mercadería; el precio usualmente convenido para las importaciones de mercadería idéntica o similar al territorio aduanero procedente de determinados países proveedores que fueren representativos; o el de la mercadería a su salida de

¹¹⁵ Confr. arts. 637 y 638 del CA.

fábrica calculado a partir del costo de producción (art. 676); y el precio de comparación en el precio de venta en el mercado interno del territorio aduanero de mercadería idéntica o similar, nacional o extranjera; el de venta en el mercado interno de terceros países; la cotización internacional de la mercadería; el valor en Aduana de la mercadería más los importes que determinare la reglamentación; el precio usualmente convenido para las importaciones de mercadería idéntica o similar al territorio aduanero; o el de la mercadería salida de fábrica, calculado a partir del costo de producción (art. 677). Puede establecerse en forma adicional o como máximo o mínimo del derecho de importación o como sustitutivo de éste (art. 678), y aplicarse en forma total o parcial (art. 679), estando facultado el Poder Ejecutivo para fijar los precios de base o de comparación, de una manera uniforme por especie de mercadería, a través de un precio de referencia, denominado precio guía (art. 680), eventualmente reajutable de acuerdo con el método que indicare la forma que lo estableciere (art. 681).

En todo cuanto no estuviere contemplado, la aplicación, la percepción y fiscalización de este tributo se rige por las normas previstas para los derechos de importación (art. 686).

V. 3 Derechos antidumping

Este tipo de gravamen tiene una finalidad protectora de la Actividad productiva nacional. Para su aplicación se requiere acreditar en buena forma, ante la Autoridad de Aplicación que conduce un procedimiento especial al efecto, el daño a dicha actividad productiva y la existencia de “dumping”. El importe de este impuesto no podrá exceder del margen de dumping relativo a la mercadería que se importe.

Se define al dumping como la introducción de las mercaderías de un país en el mercado de otro a un precio inferior a su valor normal, que causa o amenaza causar un daño importante a una rama de producción existente del país importador, o retrasa de manera importante la creación de ésta¹¹⁶.

Las medidas antidumping solamente podrán aplicarse mediando una investigación, en la que deberá determinarse que una mercadería es objeto de dumping, es decir, cuando su precio de exportación, al exportarse de un país a otro, sea menor que el precio comparable, en el curso de operaciones comerciales normales, de una mercadería similar destinada al consumo en el país exportador. Si tales ventas no se efectuaren, o no permitieren una comparación adecuada, el margen de dumping se determinará luego, mediante comparación con un precio comparable de la mercadería similar, cuando éste se exporte a un tercer país apropiado, a condición de que este precio sea representativo, o a través del costo de producción en el país de origen más una cantidad razonable por concepto de gastos administrativos, de venta, de carácter general y de beneficios. De no existir precio de exportación, o cuando éste no fuere fiable por existir una asociación o un arreglo compensatorio entre el exportador y el importador o un tercero, podrá reconstruirse sobre la base del precio al que las mercaderías importadas se revenden por primera vez a un comprador independiente o no lo fueran en el mismo estado en que se importaron, sobre una base razonable. La comparación equitativa entre el precio de exportación y el valor normal deberá efectuarse en el mismo nivel comercial, normalmente el nivel ex fábrica, sobre la base de ventas efectuadas en fechas lo más próximas posible, teniendo en cuenta, en cada caso, las diferencias que influyan en la comparabilidad de los precios, y si hubiere reconstruido el precio de exportación, se deberán también considerar los gastos, con

¹¹⁶ Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT), Art. VI: “Derechos antidumping y derechos compensatorios”, art. 1°.

derechos e impuestos, así como los beneficios correspondientes, en que se incurra entre la importación y la reventa.

La existencia de márgenes de dumping se establecerá sobre la base de una comparación entre un promedio ponderado del valor normal y un promedio ponderado de los precios de todas las transacciones de exportación comparables o, mediante una comparación entre el valor normal y los precios de exportación transacción por transacción. En el supuesto de que las mercaderías no se importen directamente del país de origen, sino que se exporten al país importador desde un tercero, el precio al que se vendan desde el país de exportación al importador se comparará, normalmente, con el precio comparable en el país de exportación.

Asimismo, deberá determinarse la existencia de daño, entendido como un daño importante causa a una rama de producción nacional, una amenaza de daño importante a aquélla o un retraso importante en la creación de esa rama de producción (art. 3). Tal daño debe basarse en pruebas positivas y comprender un examen objetivo del volumen de las importaciones objeto de dumping y del efecto de éstas en los precios de mercaderías similares en el mercado interno, y de la consiguiente repercusión de esas importaciones sobre los productores nacionales de aquéllas. En resumidas cuentas, se evaluará si ha habido un aumento significativo de las importaciones objeto de dumping, una significativa subvaloración de precios de dichas importaciones en comparación con el precio de una mercadería similar del país importador, o bien si el efecto de aquéllas es hacer bajar de otro modo los precios o impedir la subida, que en otro caso se hubiera producido en medida significativa, y todos los factores e índices económicos pertinentes que influyan en el estado de esa rama de producción.

En la investigación deberá demostrarse una relación causa entre las importaciones objeto de dumping y el daño a la rama de producción nacional, que se basará en un examen de todas las pruebas pertinentes, a fin de determinar la existencia de una amenaza de daño importante.

Al término de la investigación podrá establecerse un derecho antidumping definitivo con respecto a una mercadería, que se percibirá en la cuantía apropiada en cada caso y sin discriminación sobre las importaciones de esa mercadería, cualquiera que sea su procedencia, declaradas objeto de dumping y causantes de daño, a excepción de las importaciones procedentes de fuentes de las que se hayan aceptado compromisos en materias de precios, designándose al proveedor o proveedores de la mercadería que se trate.

En el procedimiento, la Autoridad que determina el impuesto, mediante resolución definitiva, es el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. La Secretaría de Comercio, Industria y Pymes es el órgano encargado de llevar a cabo la investigación ante la denuncia efectuada. La Subsecretaría de Comercio Exterior, dependiente de la mencionada secretaría, tiene a su cargo el trámite del expediente. Por su parte, la Comisión Nacional de Comercio Exterior efectúa la determinación de la existencia del daño y elabora, al respecto, su dictamen, el cual es vinculante.

Las partes del procedimiento son: el Estado o país de origen o procedencia según el caso, los productores o exportadores extranjeros, los importadores -supuestamente beneficiados- y la rama productiva nacional supuestamente perjudicada.

En el procedimiento existen etapas, pruebas, alegatos, derechos provisionales, posibilidad de fijación de valores provisionales de importación o de derechos antidumping provisionales.

En cuanto a su aplicación, el presente impuesto se aplicará siempre en forma adicional al arancel general.

Por el presente el Código Aduanero (arts. 687 a 696 y arts. 700 a 723) ha sido sustituido por la ley 24.176 que aprobó el Código Antidumping del GATT (en Ronda Tokio de 1979), su decreto reglamentario 2121/94 y decreto 766/94 -que creó la Comisión Nacional de Comercio Exterior-. En la actualidad, el régimen de la ley 24.425 que aprobó para nuestro país el nuevo Código Antidumping del GATT (Acta de Marrakech de 1994) y el decreto 704/95, en cuanto estableció que los citados decretos 2121/94 y 766/94 y sus normas complementarias, dictados durante la ley 24.176, son aplicables en tanto no se opongan a la ley 24.425.

El hecho imponible del impuesto es la importación para consumo en condiciones de dumping. Siempre y cuando, concurren los recaudos aludido, es decir, el dumping y su relación de causalidad con el daño.

El art. 2° del Acuerdo para la aplicación del art. VI del GATT de 1994 establece un límite para la compensación del derecho antidumping, el mismo no puede exceder del margen de dumping determinado. Si luego de la eventual aplicación de tal derecho, conforme con el art. 9, se concluye que éste es superior al derecho definitivo, se devolverá la diferencia ingresada (art. 10, pto. 10.3 del Acuerdo).

V. 4 Derechos compensatorios

Conforme a este impuesto, se gravan las importaciones para consumo de mercaderías beneficiadas con subsidios¹¹⁷ en el exterior.

Los establece la autoridad de aplicación al configurarse los requisitos del daño¹¹⁸ y la relación de causalidad de los arts. 7 a 11 del decreto reglamentario 2121/94.

En cuanto a su regulación, las subvenciones en países en desarrollo son abordadas en el art. 27 del Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias aprobado por ley 24.425 y en la parte III del Anexo II de la ley 24.176. Las disposiciones de las leyes 24.176 y 24.425 y su reglamentación prevalecen sobre el Código Aduanero, el decreto 1961/92 derogó los arts. 687 a 723 del Código Aduanero.

El establecimiento de los derechos compensatorios tienen lugar luego de haber hecho los esfuerzos necesarios para llevar a término las consultas a las que se refiere el Acuerdo, luego de que un miembro formula una determinación definitiva de la existencia de subvención y las importaciones subvencionadas causen un daño.

El importe de este impuesto no podrá exceder del monto estimado de la prima o de la subvención que se sepa ha sido concedida, directa o indirectamente, a la fabricación, la producción o la exportación de la mercadería que se importa, en el país de origen o de exportación, entendiéndose por subvención una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público, que implique una transferencia directa de fondos o posibles transferencias directas de fondos o de pasivos; la condonación o no recaudación de ingresos públicos que en otro caso se percibirían; el proporcionar bienes o servicio que no sean de infraestructura general o la compra de bienes; cuando se encomiende a una entidad privada una o varias de las funciones mencionadas; la realización de pagos a un mecanismo de financiación; o cuando haya alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios y con ello se otorgue un beneficio¹¹⁹.

¹¹⁷ Por subsidio, también llamado subvención, se entiende las ayudas económicas o financieras, directas o indirectas, que el Estado o, en general, el denominado sector público, otorga a las empresas o a las actividades privadas nacionales (en Basaldúa, Ricardo X., "Tributos al Comercio Exterior"..., pág. 327.).

¹¹⁸ La determinación de la existencia de daño está regulada en el art. 15 del Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias aprobado por la ley 24.425, art. 6 del anexo II parte I de la ley 24.176.

¹¹⁹ Ley 24.425. "Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias", art. 1.1.

Los derechos compensatorios solamente podrán imponerse en virtud de una investigación, en la que a los fines del cálculo de la cuantía de una subvención en función del beneficio obtenido por el receptor deberá utilizarse un método, cuya aplicación en cada caso particular será transparente y adecuadamente explicada.

Asimismo, deberá determinarse la existencia de daño, que consistirá en un análisis de pruebas y comprenderá un examen objetivo del volumen de las importaciones subvencionadas y del efecto de éstas en los precios de mercaderías similares en el mercado interno, y de la repercusión consiguiente de esas importaciones sobre los productores nacionales de tales mercaderías. Consecuentemente, se evaluará si ha habido un aumento significativo de las importaciones subvencionadas; una significativa subvaloración de precios de dichas importaciones en comparación con el precio de una mercadería similar del país importador, o bien si el efecto de aquéllas es hacer bajar de otro modo los precios o impedir la subida, que en otro caso se hubiera producido en medida significativa; y todos los factores e índices económicos pertinentes que influyan en el estado de esa rama de producción.

En la investigación deberá demostrarse una relación causal entre las importaciones subvencionadas y el daño a la rama de producción nacional, que se basará en un examen de todas las pruebas pertinentes, como asimismo, de otros factores de los que tengan conocimiento que al mismo tiempo perjudiquen la rama de producción nacional, y los daños causados por esos otros factores; así como la existencia de una amenaza de daño importante, con sustento en hechos y no simplemente en alegaciones o conjeturas. Ello teniéndose presente que la modificación de las circunstancias que daría lugar a una situación en la cual la subvención causaría un daño, deberá ser claramente prevista e inminente.

Cuando en la investigación se hubiere llegado a una determinación preliminar de que existe una subvención y de que hay un daño a una rama de producción nacional a causa de las importaciones subvencionadas, se podrán adoptar, si así se requieran, medidas provisionales para impedir que se cause daño durante su tramitación.

Al finalizar la investigación podrá establecerse un derecho, habiéndose formulado una determinación definitiva de la existencia de subvención y de su cuantía y del hecho que, por efecto de la subvención, las importaciones subvencionadas están causando daño, podrá imponerse un derecho compensatorio definitivo, a menos que se retire la subvención o subvenciones, fijándose su cuantía en un nivel igual o inferior al de la subvención, que sólo permanecerá en vigor durante el tiempo y la medida necesarios para contrarrestar la subvención que esté causando daño.

V. 5 Derechos de exportación

V. 5. 1 Aspectos generales

Los derechos de exportación son, conjuntamente con los derechos de importación, uno de los tributos aduaneros clásicos.

Este gravamen es de fácil administración y por dicho motivo son comúnmente usados como un medio de recaudación fiscal, especialmente por parte de los países productores de materias primas. Asimismo, lo utilizan aquellos países que poseen una estructura tributaria no demasiada compleja.

Los países que no tienen una estructura tributaria interior que les permita hacerse de recursos necesarios para acrecentar las arcas fiscales suelen echar mano de los derechos de exportación. La razón de ello lo constituye su facilidad en su cobro. Basta de situarse en el borde de la frontera, o en el puerto o aeropuerto internacional e interceptar la mercadería que sale exigiendo el pago de determinadas sumas como condición para permitir su salida. Tienen la ventaja de que la evasión es difícil y el

cobro es rápido, a tal punto que se obtiene antes de la realización del hecho gravado, pues se cobra antes que la exportación suceda¹²⁰.

En virtud de que los derechos de exportación repercute en el patrimonio del productor, se ha sostenido que actúa como un impuesto que grava el mayor valor sobre la diferencia de precios entre el mercado interno y el que paga el adquirente extranjero. Por este motivo en algunos países, como los Estados Unidos, dio lugar a que éstos fueran prohibidos o en otros países, como Brasil o Uruguay, se los hayan restringido a nivel de herramienta para disciplinar los efectos monetarios o cambiarios surgidos de las variaciones de precios, para preservar los ingresos provenientes de la exportación¹²¹.

Lo cierto es que, en la actualidad, en un comercio internacional caracterizado por un mercado altamente competitivo, en el cual la mayor parte de los países desarrollados no solamente no gravan, sino que, en cierto modo, subsidian muchas de sus exportaciones, se produce que a nuestros exportadores les resulte cada vez más difícil colocar sus productos con un precio encarecido por la incidencia de los derechos de exportación.

V. 5. 2 El hecho gravado de los derechos de exportación

Conforme al art. 724 del CA el derecho de exportación grava la exportación para consumo, que es aquella por la cual la mercadería, al igual que los derechos de autor y propiedad intelectual, se extraen del territorio aduanero por tiempo indeterminado. El hecho de que la mercadería se extraiga del territorio aduanero por tiempo indeterminado no significa que si ella retornara, su salida deje de haber sido "para consumo". La norma no establece que no pueda luego retomar, sino que no hay obligación de retornarla, es decir que es susceptible de permanecer fuera del territorio aduanero para siempre. La exportación se realiza a fin de que el aprovechamiento económico de la mercadería se produzca en el exterior.

La exportación para consumo está constituida por dos elementos:

a) Por un elemento fáctico: constituye un hecho físico consistente en el traspaso material de la frontera del territorio aduanero.

b) Por un elemento anímico: consistente en la voluntad, ya sea expresa o tácita, de mantener la mercadería fuera del territorio aduanero para siempre o por un tiempo indefinido. Cabe aclarar que esta voluntad es expresa cuando el exportador solicita al servicio aduanero una destinación de exportación en forma regular a través de la solicitud de destinación aduanera. Por el contrario la ley presume la intención de exportación para consumo en los llamados supuestos "irregulares". Tales supuestos, enumerados en el art. 727 del CA, son los casos de contrabando (arts. 863 y 864 CA), de faltante de mercadería que se hallare en zona primaria lista para ser exportada (art. 401 CA) o que hubiera salido al solo efecto de ser transportada a otro punto del mismo territorio aduanero -el llamado "removido"- (arts. 390 y 391 del CA), o bien, los supuestos de violación de las condiciones que justificaron la exportación de mercadería sujeta a su retorno (arts. 370 y 970 CA).

En suma, el hecho gravado por los derechos de exportación, al igual que en los derechos de importación, es "objetivo" o "real", pues cobra especial relevancia la mercadería y su traspaso por la frontera aduanera. Con lo cual, el sujeto pasivo del tributo y las características de su patrimonio pierden importancia a los efectos del tributo que se debe abonar.

¹²⁰ Barreira, Enrique C. "Derechos de exportación. Concepto, función y hecho gravado" en Estudios de derecho aduanero. Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, cap. III pág. 53.

¹²¹ Barreira, Enrique C., "Derechos de exportación...", pág. 50, nota al pie 16.

Los derechos de exportación no se aplican a las mercaderías que se exportan para consumo (del territorio nacional continental) hacia el Área Aduanera Especial (de la ley 19.640) tampoco se aplican a las exportaciones para consumo desde la citada área especial (tanto para mercaderías originarias como de mercaderías no originarias de dicha área especial)¹²².

Asimismo, no se aplican a las mercaderías que se extraen de una zona franca (ley 24.331) hacia al extranjero o hacia un territorio aduanero nacional (general o especial). Sin perjuicio de ello, las mercaderías que se extraen de la zona franca con destino al extranjero, si se tratare de mercaderías previamente exportadas para consumo del territorio aduanero general nacional (con permanencia en zona Franca por destinación suspensiva de exportación) deben tributar, a la salida de zona franca, los derechos de exportación correspondientes a dicha destinación previa exportación para consumo (liquidados pero no pagados debido a la condición de “suspensiva” de la destinación).

Por último, tampoco se aplican a la exportación para consumo efectuada, desde el territorio aduanero general o especial, al mar territorial argentino, a la zona económica exclusiva argentina, o al lecho y subsuelo submarinos argentinos o cuando las mercaderías se destinaran a ser empleadas o consumidas en determinadas actividades a desarrollarse en esos ámbitos (art. 587 CA). Por el contrario, sí se aplican a la extracción efectuada desde esos ámbitos, de mercadería originaria y procedente de los mismos con destino al extranjero (si la mercadería se extrajera sin obligación de retorno, art. 585 CA). Asimismo, si la mercadería se extrajera con destino a un área franca pero con destino ulterior al extranjero deberán tributar “a la salida de la zona franca”.

V. 5. 3 Ámbito temporal

A los fines de determinar la norma arancelaria que corresponde aplicar a la mercadería que se exporta para consumo, se establecen pautas en las que se enuncian diversos supuestos, según se trate de supuestos regulares o irregulares. La norma arancelaria vigente al momento de cada uno de ellos será la que indique el derecho de exportación aplicable, empleándose, el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio vigentes en ese momento para la liquidación del tributo (art. 728 CA).

En las pautas que contemplan las situaciones regulares, se toma en consideración la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo (art. 726 del CA), y el vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo, en referencia a los derechos de autor y propiedad intelectual (art. 8, inc. g), segundo párrafo de la ley 25.063).

En cambio, en los supuestos irregulares, se tiene en cuenta la norma vigente en la fecha de la comisión del delito de contrabando o, en caso de no poder precisársela, la de su constatación; la falta de mercadería sujeta al régimen de depósito provisorio de exportación o al de removido o, en la de su constatación; y la transferencia de

¹²² Cabe destacar que esto último fue modificado por la ley 26.217 en su art. 1° en cuanto se dispuso: “Prorrogase por el término de cinco (5) años, a partir de su vencimiento, el derecho a la exportación de hidrocarburos credo por el segundo párrafo del artículo 6° de la ley 25561 y sus modificatorias y complementarias, como así también las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo Nacional para establecer las alícuotas correspondientes, atribuciones éstas que podrán ser delegadas en el Ministerio de Economía y Producción; aclarándose que dichos derechos también resultan de aplicación para las exportaciones que se realicen desde el Área Aduanera Especial creada por la ley 19640”.

mercadería sin autorización, el vencimiento del plazo para reimportar, o cualquier otra violación de una obligación que se hubiera impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de exportación temporaria o, en la de su constatación de la comisión del hecho (art. 727 del CA).

V. 5. 4 Bases de liquidación

Este gravamen puede ser ad valorem o específico, según su importe se obtenga mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor imponible de la mercadería o, en su caso, sobre precios oficiales FOB, o bien de una suma fija de dinero por cada unidad de medida.

Derecho de exportación ad valorem: conforme a éste el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea, y el valor FOT o el valor FOR, según el medio de transporte que se utilizare, en operaciones efectuadas por vía terrestre, entre un comprador y vendedor independientes uno de otro como consecuencia de una venta al contado.

El valor imponible incluye la totalidad de los gastos ocasionados hasta el puerto en el cual se cargare en el buque, con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática; el aeropuerto en el que se cargare, con destino al exterior, para la que se exportare por vía aérea; el lugar en el que se cargare en automotor o ferrocarril, con destino al exterior, para la que se exportare por vía terrestre (art. 736, incs. a), b) y c)); y el lugar en que practicara la última medición de embarque para la que se exportara por oleoductos, gasoductos, poliductos o redes de tendido eléctrico, excluyéndose los derechos y demás tributos que gravaren la exportación. Tales gastos comprenden especialmente los de transporte y de seguro hasta el puerto, aeropuerto o lugar; las comisiones; los corretajes; los gastos para la obtención, dentro del territorio aduanero, de los documentos relacionados con la exportación; los tributos exigibles dentro del territorio aduanero, con exclusión de aquellos que con motivo de la exportación hubieran sido eximidos o cuyos importes hubieran sido o debieran ser reembolsados, como así también de los derechos y demás tributos que gravaren la exportación para consumo; el costo de los embalajes, excepto si éstos siguen su régimen aduanero propio; los gastos de embalaje y los de carga.

Derecho de exportación específico: aquí se resalta que si la unidad monetaria en que se hubiera establecido el importe que se obtiene mediante la aplicación de una suma fija de dinero por cada unidad de medida, no fuere de curso legal, su conversión se efectuará al tipo de cambio vigente en las mismas fechas mediante las cuales se establecen los demás elementos utilizables para la liquidación del tributo (art. 753 CA).

V. 6 Tasas aduaneras

V. 6. 1 Tasa de Estadística

En un primer momento esta tasa, establecida en el Código Aduanero, gravaba la importación o la exportación ya sea para consumo o suspensiva (salvo en la destinación de depósito de almacenamiento) y se cobraba en virtud del servicio estadístico que se prestaba. El Código Aduanero establecía una alícuota mínima del 3% ad valorem.

Luego el DNU n° 2284/91 derogó esta tasa para las exportaciones. En 1992, el Poder Ejecutivo, mediante Decreto 1998/92 subió el nivel al 10% para las destinaciones gravadas. Posteriormente, la tasa fue reduciéndose gradualmente para determinadas posiciones arancelarias. Así desde el 1/1/95 hasta marzo de 1995 todas las importaciones quedaron desgravadas (con alícuota cero). Actualmente, por decreto 389/95, sólo están gravadas con esta tasa, con una alícuota del 3%, las importaciones para consumo de cualquier mercadería extrazona Mercosur, salvo las de bienes de

capital, telecomunicaciones e informática, nuevos o reacondicionados a nuevo, las cuales están desgravadas. Asimismo, se encuentran al margen del gravamen, según surge del propio decreto 389/95, las mercaderías originarias de Chile, las originarias de Bolivia, las de obra de arte, entre otras.

Posteriormente el decreto 37/98 fijó la alícuota en el 0,5% y, finalmente, el decreto 108/99 fijó topes máximos (sumas fijas) según el valor FOB de la exportación.

V. 6. 2 Tasa de comprobación

Se trata de un tributo retributivo de la actividad que debe desarrollar la administración aduanera en aquellos supuestos en los cuales las mercaderías importadas a plaza estuvieran sujetas al cumplimiento de algunas condiciones y que deben ser objeto de control aduanero¹²³.

En efecto el art. 767 del CA dispone que "la importación para consumo respecto de la cual el servicio aduanero preste un servicio de control en plaza, para comprobar que se cumplen las obligaciones que hubieren condicionado los beneficios otorgados a tal importación, está gravada con una tasa ad valorem por tal concepto".

Ello puede tener lugar por ejemplo si una mercadería se encuentra beneficiada con una franquicia, total o parcial, de tributos aduaneros con la condición de la que se afecte a un destino determinado. En tal sentido, el servicio aduanero debe cerciorarse que tal destino se cumpla.

En consecuencia, el hecho gravado por esta tasa lo constituye la importación para consumo que en razón de una franquicia acordada origina una actividad desplegada por el servicio aduanero, tendiente a comprobar el cumplimiento del destino en plaza que debe darse a la mercadería objeto de la mercadería beneficiada.

En cuanto a su base imponible, el art. 769 del CA precisa que la base imponible para liquidar la tasa de comprobación es el valor en aduana de la mercadería de que se tratare.

En lo referente a la alícuota, el art. 770 exige que ésta no podrá exceder del dos por ciento.

Por último, cabe remarcar que el art. 771 del CA faculta al Poder Ejecutivo, mediando "razones justificadas", para conceder exenciones totales o parciales de esta tasa de comprobación, fueren sectoriales o individuales.

V. 6. 3 Tasa de servicios extraordinarios

El pago de la presente tasa trata de compensar las erogaciones que se originan por una tarea excepcional realizada por el servicio aduanero, a pedido del interesado, con motivo de una operación sujeta al control aduanero.

El Código Aduanero la prevé en su art. 773 al disponer que "Las operaciones y demás actos sujetos a control aduanero, cuya realización se autorizare en horas inhábiles, están gravadas con una tasa cuyo importe debe guardar relación con la retribución de los servicios extraordinarios que el servicio aduanero debiere abonar a los agentes que afectaren al control de dichos actos. Quedan exentos de la aplicación de la tasa de servicios extraordinarios el tránsito vecinal y de turistas de cualquier origen, que se realicen en hora y días inhábiles por los puentes y pasos internacionales. La Administración Nacional de Aduanas establecerá un régimen compensatorio para los agentes que desempeñaren este servicio, en horario inhábil".

¹²³ Basaldúa, Ricardo X., "Tributos al Comercio Exterior"... pág. 364.

El hecho gravado lo constituye la actividad desplegada por el servicio aduanero a solicitud y a favor del interesado para controlar la realización de una operación vinculada con el comercio exterior en lugares no habilitados o en horarios inhábiles.

Si bien el Código no establece un importe, ni establece un máximo, se infiere que el mismo, en razón de ser una tasa con las características que esto implica, debe ser proporcional al servicio brindado.

V. 6. 4 Tasa de almacenaje

Este gravamen grava el depósito de la mercadería introducida en almacenes administrados por la aduana, que constituye, en consecuencia, como depositaria y debe ser retribuida por ese servicio que presta.

En tal inteligencia, el art. 775 del CA determina que "cuando el servicio aduanero se constituyere en depositario de mercadería, percibirá una tasa de retribución del servicio de almacenaje".

Ello puede ocurrir, como sabemos, con el depósito provisorio de importación o de exportación, o, asimismo, a través de la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento.

Lo trascendental para el cobro de esta gabela es que la mercadería quede depositada en un depósito administrado por el servicio aduanero.

V. 7 Contribuciones especiales al comercio exterior

En diversos países, suelen establecerse tributos al comercio exterior con fines específicos, como promover ciertas actividades o asegurar la financiación de determinados organismos. Tales tributos, reciben el nombre de "contribuciones especiales" que recaen sobre el comercio exterior y cuya naturaleza se enmarca en los impuestos.

Según no enseña el Dr. Basaldúa, hoy en día, la creación de tales tributos resulta casi imposible, dado los compromisos suscriptos por los Miembros en la esfera de la OMC. Sin embargo, puede que algunos de ellos hayan sido reconocidos en su momento en el ámbito del GATT y, por lo tanto, se encuentren amparados por la negociación que hubiere efectuado ese Estado al tiempo de acceder al GATT o dentro de los tributos consolidados en su respectiva lista nacional¹²⁴.

Ejemplos de estos tributos especiales podemos mencionar:

- Cuando se creó el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria, mediante decreto-ley 21.680/1956, se creó una "contribución" para solventar su actividad. El hecho gravado por dicha contribución era la destinación de exportación para consumo de determinados productos agropecuarios.

- La Contribución para el Fondo de la Marina Mercante por decreto-ley 6.677/1963. En los hechos se trataba de dos contribuciones: una gravaba la importación de mercadería transportada por vía marítima y la otra gravaba la exportación de mercadería transportada por vía marítima. Aquí, el hecho gravado, además de la importación o de la exportación, se requería la utilización del pertinente modo de transporte.

- La ley 23.101 de 1984 creó el Fondo Nacional de Promoción de Exportaciones, con el objeto de estimular al sector exportador de capital nacional, en especial de la pequeña y mediana empresa, y de las economías regionales. De tal forma, se facultó al Poder Ejecutivo Nacional a establecer un gravamen de hasta 0,50% sobre las

¹²⁴ Basaldúa, Ricardo X., "Tributos al Comercio Exterior", Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pág. 372.

importaciones realizadas bajo el régimen de destinación definitiva de importación para consumo, con dicho Fondo.

- Por último, cabe mencionar el denominado "Factor de Convergencia" establecido mediante Decreto 803/2001. Este régimen transitorio para el comercio exterior, que tuvo lugar durante los meses de junio de 2001 y enero del 2002, tenía como propósito –según los considerandos del referido decreto– otorgar al régimen de las exportaciones una mayor competitividad que permitiera, obtener una mejor inserción de la Argentina en el comercio mundial. Era equivalente a un dólar estadounidense menos el promedio simple de un dólar estadounidense y un euro de la Unión Europea, a su cotización en dólares estadounidenses en el mercado interbancario de Londres y que dicho factor era calculado diariamente por el Banco Central de la República Argentina e informado a la Administración Federal de Ingresos Públicos, organismo encargado de la percepción del factor de convergencia de los importadores, y de su liquidación y pago a los exportadores.

Los exportadores, de acuerdo al art. 6º, recibían de la AFIP el Factor de Convergencia multiplicado por el valor FOB de las exportaciones para consumo que realizaban valuadas en dólares estadounidenses, con excepción de un listado de bienes que incluye combustibles, oro, metales preciosos y otros (siempre que no estén comprendidos en las normas que rigen la producción nacional) y bienes usados.

Por su parte los importadores, conforme al art. 5º, debían ingresar simultáneamente con la nacionalización de los bienes que importen, el Factor de Convergencia (FC) multiplicado por el valor CIF de las importaciones que realizaban valuadas en dólares estadounidenses.

La jurisprudencia, luego se iba a encargar a determinar la naturaleza jurídica de dicho gravamen:

En relación a los Importadores, la Corte tuvo oportunidad de expedirse sobre el alcance del Factor de Convergencia en el precedente “Jurado Golf SA c/ EN –DGA– resol. 433/07 (ADEZ) c/ Dirección General de Aduanas”¹²⁵, del 1 de noviembre de 2011, en donde se discutía la inconstitucionalidad del Decreto 803/01. Allí, mediante remisión al dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal, se determinó que el monto a ingresar en concepto de Factor de Convergencia por parte de los importadores constituía un tributo, más precisamente, una “contribución” en los términos de los arts. 4 y 17 de la Constitución Nacional, de inocultable naturaleza tributaria, toda vez que se trataba de una suma de dinero que obligatoriamente habían de sufragar algunos sujetos pasivos, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se hallaba destinada a la cobertura de gastos públicos; asimismo, señaló que la norma respondía a un acto unilateral del Estado y que su cumplimiento se impuso a los particulares afectados, cuya voluntad carecía de toda eficacia. Por el contrario, en relación a los exportadores, la Corte se expidió en la causa “Aceitera General Deheza (TF 22.313-A) c/ DGA”¹²⁶, del 24 de mayo de 2011, donde también remitiéndose a lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, llegó a la conclusión que el Factor de Convergencia para las operaciones de exportación constituyó un “beneficio”.

¹²⁵ Fallos: 334:1198

¹²⁶ Fallos: 334:485.

EPÍLOGO

A lo largo del presente trabajo hicimos un pantallazo general sobre la tributación aduanera Argentina, vimos todo lo referente a los tributos aduaneros, sus características, su estructura, su clasificación y su incidencia en la economía de nuestro país, en donde, como dijimos, su función principal no es acrecentar las arcas fiscales, sino, responden a la necesidad de ser medios o instrumentos de que puede hacer uso el Estado tendientes a alentar o desalentar el ingreso o egreso de determinado tipo de mercaderías; de allí, su carácter de extrafiscales.

Asimismo, remarcamos su importancia dado que constituyen la única restricción de naturaleza económica aceptada por todos los Estados, dentro del marco de la OMC (Organización Mundial del Comercio), para regular el comercio exterior.

Por otro lado, también esbozamos los límites inquebrantables que el Estado no puede avasallar ya sea en el orden nacional como en el plano internacional. En este orden, nuestro país en este último tiempo, hizo oídos sordos a esos límites impuestos. Por ejemplo, estableció mediante resolución un verdadero impuesto a las exportaciones (retenciones), ignorando el principio de reserva de ley en materia tributaria; se establecieron cupos, licencias no automáticas a las mercaderías, declaraciones juradas anticipadas de importación (DJAI) lentificando el flujo comercial y, consecuentemente, desconociendo distintas directivas del GATT para facilitar el comercio internacional; se dictaron sucesivamente resoluciones de AFIP que implantaban distintos procedimientos a seguir atentando con el principio de seguridad jurídica del sujeto de comercio exterior; etc., etc. etc.

En suma, frente a esta serie de irregularidades por parte del Estado y dada la oscilante jurisprudencia que existe al respecto el abogado tributarista o aduanerista no puede quedarse de brazos cruzados, debe velar y luchar por el cumplimiento de los principios fundamentales del derecho aduanero y del derecho tributario.

Federico Ignacio Mazio

BIBLIOGRAFÍA

Alais, Horacio, “Los impuestos aduaneros argentinos”, en Uckmar, Víctor “Impuestos sobre el Comercio Internacional”, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003.

Alsina, Mario A; Barreira, Enrique C.; Basaldúa, Ricardo X.; Cotter Moine, Juan P. y Vidal Albarracín, Héctor G., Código Aduanero Comentado, t. I, II y III, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011.

Asorey, Rubén, "Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal", en L.L., t. 1988-D. Buenos Aires.

Barreira, Enrique C. “La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación” , Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Volumen: 12.

Barreira, Enrique C. "Derechos de exportación. Concepto, función y hecho gravado" en Estudios de derecho aduanero. Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine, Lexis Nexis, Buenos Aires.

Basaldúa, Ricardo X., “Derecho aduanero. Parte General. Sujetos”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992.

Basaldúa, Ricardo X., “La Organización Mundial de Comercio y la regulación del comercio internacional”, LexisNexis, Buenos Aires, 2007.

Basaldúa, Ricardo X., "Tributos al Comercio Exterior", Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 2011.

Bielsa, Rafael, “Estudios de derecho público”, t. II: Derecho fiscal, Depalma, Buenos Aires, 1951.

Fernández, Lalanne, Pedro, “Derecho Aduanero”. T. I, Depalma, Buenos Aires, 1966.

García Vizcaíno, Catalina. “Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas”, t. I., Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2007.

Giannini, A.D., “Instituciones de Derecho Tributario”, Derecho financiero, Madrid, 1957.

Giuliani Fonrouge, Carlos, “Derecho financiero”, 10 ed., v. I y II, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2010.

Griziotti, Benvenuto, “Principios de ciencia de las finanzas”, 2 ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1949. Traducido por Dino Jarach.

Hensel, Albert, “Dirito tributario”, Milán, Dott A. Giuffré, 1956, traducido por Dino Jarach.

Jarach, Dino, “El hecho imponible”, Ed. Abeledo-perrot, Buenos Aires, 1971.

Jarach, Dino, “Finanzas y Derecho Tributario”, 3° ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999.

Lascano, Julio C., “El valor en aduana de las mercaderías importadas”. Ed. Buyatti, Buenos Aires, 2003.

Luqui, Juan Carlos. "La Obligación tributaria", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1989.

Spisso, Rodolfo R, "Derecho Constitucional Tributario", 3° ed., Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.

Spisso, Rodolfo R., “Las normas tributarias y el principio de razonabilidad de las leyes”, En: ED tomo 128, a. 1988. Bs. As., Universidad Católica Argentina.

Valdés Costa, Ramón “Instituciones del Derecho Tributario, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2004.

Villegas, Héctor B., “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2005.

Zunino, Gustavo, "La propiedad intelectual y los servicios en el Código Aduanero, en AA. VV., Reforma tributaria del 99. Análisis crítico de la ley 25.063, Errepar, Buenos Aires.