

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

A SETENTA Y CINCO AÑOS DEL GATT DE 1947
VIII JORNADA DE DERECHO ADUANERO

Año III - Nº 6 - Marzo 2023



CENTRO DE ESTUDIOS DE
DERECHO FINANCIERO Y
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA

Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario

Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires

Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)

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

ISSN 2953-450X

Publicación periódica registrada en DNDA

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

A SETENTA Y CINCO AÑOS DEL GATT DE 1947

VIII JORNADA DE DERECHO ADUANERO

Año III - Nº 6 - Marzo 2023

PROPIETARIO

Facultad de Derecho,
Universidad de Buenos Aires

DIRECTOR

Horacio G. Corti

SUBDIRECTOR

Pablo Revilla

CONSEJO EDITORIAL

Fabiana H. Schafrik
Gladys V. Vidal
Horacio F. Cardozo
Patricio Urresti
Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de
este número:**

DIRECTORA

Catalina García Vizcaíno

DISEÑO

Ana L. Sancineto Barsuglia

EDICIÓN

Agostina B. Gelmetti

Palabras preliminares	
Horacio Corti	6
Editorial	
Catalina García Vizcaíno	7
VIII JORNADA DE DERECHO ADUANERO. A SETENTA Y CINCO AÑOS DEL GATT DE 1947	
Exposición inaugural	
Catalina García Vizcaíno	11
PANEL I: ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO Y SUS IMPLICANCIAS ACTUALES	
El Acuerdo de Valor. Debates actuales	
Juan Patricio Cotter	21
Los principios básicos del GATT	
Gustavo Zunino	25
Precios de transferencia y valor en Aduana entre partes vinculadas en la era BEPS 2.0	
Juan Martín Jovanovich	40
Situación actual de la Organización Mundial del Comercio	
Ricardo Xavier Basaldúa	44
El derecho de defensa en el marco de la investigación de los Estudios de Valor	
María Gottifredi	53
PANEL II. PROCEDIMIENTOS ADUANEROS	
Actos aduaneros automáticos, plataformas digitales y derechos de los operadores	
Harry Schurig	61
La mora en los procedimientos aduaneros frente a circunstancias excepcionales	
María Noel Lascano	70
PANEL III. ILÍCITOS ADUANEROS. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA	
Consecuencias de la determinación judicial (o administrativa) de la ocurrencia de una infracción aduanera	
Andrés Varela	78

La suspensión de la prescripción establecida en la ley 27.562 y sus efectos en materia aduanera

Julio Carlos Lascano 97

Restricciones al pago de importaciones y la Organización Mundial del Comercio

Rufino Beccar Varela 104



PALABRAS PRELIMINARES

Presentamos en esta oportunidad el primer número del año 2023 de nuestra revista Debates, donde publicamos algunos de los trabajos presentados en la VIII Jornada de Derecho Aduanero realizada el año pasado en nuestra facultad.

Una vez más, el número se encuentra a cargo de Catalina García Vizcaíno, profesora consulta de nuestra Casa, y quien también es alma mater de las referidas jornadas académicas.

Ya Catalina, en las páginas siguientes resume con claridad el contenido de este segundo número dedicado al derecho aduanero.

Quisiera aprovechar este momento para compartir con los lectores y con nuestra comunidad académica la labor que venimos realizando desde el Centro de Estudios.

Como revela este mismo texto continuamos con la edición de nuestra Revista Debates. Este es nuestro sexto número. Como señalamos al iniciar este proyecto, se trata de números que tienen una unidad conceptual, cada uno de los cuales es pensado y organizado por distintos colegas de nuestra comunidad. Ya hemos planificado los siguientes números para este 2023 y el primero del 2024: Derecho Sustantivo; Tesis y Tesinas de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero; Impuestos Nacionales, y Política Fiscal y Derecho Internacional de los DDHH.

También, ante consultas y deseos de participar en estos proyectos, hemos decidido abrir la posibilidad de escribir en cada número a toda la comunidad académica, quedando a consideración del director de cada número evaluar la pertinencia de las propuestas.

Hemos también comenzado a transitar el proyecto de una segunda publicación (*Debates interuniversitarios*), que plasmará emprendimientos conjuntos, en particular con otras universidades, de nuestro país y del extranjero. Esperamos contar con nuestro primer número el año próximo.

Continuamos este año con nuestra actividad de encuentros, jornadas y seminarios

permanentes de carácter semanal. Así, en el próximo mes de abril ya tenemos planificadas la *Jornada de Apertura de Derecho Internacional Tributario*; el *Ciclo de debates sobre el Régimen Penal Tributario 2023*, el 12 de abril; y el *Ciclo de disertaciones sobre tributación local. Convenio Multilateral*, el 17 de abril.

En los meses próximos también realizaremos actividades desde las Comisiones de Graduados, de Género, de Tributos Federales y de Administración Financiera y Tributaria.

Por otra parte, ya hay dos actividades de mayor envergadura planificadas en lo inmediato. En primer lugar el *I Seminario Italiano-Argentino sobre "Políticas fiscales y financieras en materia ambiental, cultural, histórica y turística. Cuestiones actuales y perspectivas futuras. Experiencias comparadas"*, que se llevará a cabo el 3 de mayo en nuestra Facultad.

Luego tenemos nuestro *II Congreso Iberoamericano de Derecho Penal Tributario* que se realizará el 10 y 11 de mayo en la Ciudad de Mendoza.

Dejo aquí esta enumeración, pues no quisiera fatigarlos. Se trata, simplemente, de mostrar la actividad que venimos desarrollando en nuestra facultad, en su diversidad de concreciones institucionales: el departamento económico-empresarial; nuestros posgrados: la Carrera y Maestría, pero también nuestro cursos sobre compliance o el derecho penal tributario; el Centro de Estudios, con el conjunto de sus comisiones; el Observatorio de Derecho Penal Tributario. Actividad académica que, es nuestra intención, sea a la vez rigurosa y plural; conceptualmente profunda y con memoria de la tradición financiera y tributaria, pero también atenta a la actualidad y abierta a la innovación.

Aquí los despido, para dejarlos con estos ensayos y reencontrarnos, eso espero, al inicio de nuestra próxima publicación.

Horacio Corti

Director del Centro de Estudios de Derecho Financiero y
Derecho Tributario

EDITORIAL

Es altamente gratificante presentar este nuevo número sobre la materia aduanera de la Revista DEBATES de Derecho Tributario y Financiero, dirigida por el Dr. Horacio Corti, que, además, es Director del Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario.

En este número se vuelcan las exposiciones de la concurrida VIII Jornada de Derecho Aduanero, que contó con alrededor de mil doscientos inscriptos de la Argentina y del exterior.

Manifiesto el agradecimiento a las autoridades de la mencionada Revista y a los ilustrados disertantes, de la Argentina y del exterior, que nos han enriquecido con sus elaborados trabajos.

Los autores de este número, según el caso, son magistrados o se desempeñan en la esfera privada o en el ámbito público. Algunos de ellos poseen sitials como Miembros de Número de la *International Customs Law Academy* o Academia Internacional de Derecho Aduanero.

En la VIII Jornada de Derecho Aduanero se conmemoraron los setenta y cinco años del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947.

También se recordaron los cuarenta años de vigencia del decreto 1001/1982 y modificaciones, reglamentario del Código Aduanero.

Sintéticamente mencionaré algunos de los temas tratados.

En la Exposición Inaugural expreso mi gratitud para quienes lograron que fuera posible el desarrollo de la Jornada. A continuación, analizo el GATT de 1947, que produjo un importante punto de inflexión en la regulación del comercio mundial. El GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*) es abordado desde sus orígenes, desarrollos posteriores, objetivos e implicancias en cuanto a sus principios y sus excepciones; la sucesión del GATT de 1947 por el GATT de 1994 (aprobado en la Argentina por la ley 24.425) y la creación de la Organización Mundial del

Comercio (OMC) con sus roles actuales. Asimismo, trato el tema de los cuarenta jóvenes años del decreto 1001/1982, reglamentario del Código Aduanero, que junto con este ordenamiento, mantiene su lozanía, ya que ha tenido pocas reformas con el transcurso del tiempo. Además, se especifican algunas novedades de la materia aduanera que tuvieron lugar desde la VII Jornada de Derecho Aduanero del año 2021 hasta el 19/10/2022. Por último, examino el Plenario del Tribunal Fiscal de la Nación del 26/4/2022 en la causa *Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación*, respecto de su doctrina legal, posiciones de algunos tribunales y comentarios autorales.

El Panel I trató el tema del *Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y sus implicancias actuales*. Dentro de este Panel, el Dr. Juan Patricio Cotter abordó el tema del Acuerdo de Valor y sus debates actuales. Este destacado especialista desarrolla, en especial, el sistema de tributación *ad valorem* de la materia aduanera, y resalta la importancia del valor de transacción, aunque no siempre debe estarse al valor documentado por el importador, ya que la Aduana debe controlar su veracidad. Se expone sobre el Acuerdo de Valor y acerca de casos especiales, como el de las ventas sucesivas y empresas vinculadas, frente al principio de economía de opción. Diferencia los aspectos tributarios de los represivos cuando la aduana desestima el valor declarado.

El Dr. Gustavo Zunino, alma mater de las Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, creadas bajo su presidencia en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, desarrolla la temática de los principios del GATT, que prevalecen sobre nuestras leyes a tenor del art. 75, inc. 22, de la CN. Tras detenerse en la evolución del GATT y sus principios, entre otros, de transparencia y de no discriminación, profundiza en particular las reglas básicas de: trato de la nación más favorecida; trato nacional en materia de

tributación y de reglamentaciones interiores; transparencia y seguridad jurídica;

A continuación, el Dr. Juan Martín Jovanovich enlaza temas aduaneros con tópicos de la legislación interna al incursionar en el valor en aduana entre partes vinculadas y precios de transferencia en la era BEPS. Traza un paralelo entre las normativas aplicables, partiendo de las que rigen en materia aduanera, para luego explicitar las normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias y sus fundamentos en las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Destaca el interés de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) en estas Directrices con el fin de lograr cierta armonía en los aspectos referentes a la vinculación entre importadores y exportadores, así como la conformación de un grupo focal sobre Precios de Transferencia y Valoración en Aduana, integrado por la OMA y la OCDE. Por último, comenta el Pilar 1 de la iniciativa BEPS 2.0 que actualmente se encuentra en discusión dentro del Marco Inclusivo sobre *Base Erosion and Profit Shifting* de la OCDE y el G20.

El Dr. Ricardo Xavier Basaldúa, ex Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación, describe la problemática del estado actual de la Organización Mundial del Comercio (OMC) dentro del contexto mundial de los mercados, industrias, epidemias, así como las políticas ambientales y energéticas. Aborda también los temas de la globalización y sus consecuencias, el multilateralismo, los acuerdos de integración y la consolidación del regionalismo. En particular, trata la prevalencia de la seguridad frente a la liberalización del comercio y la irrupción de China en el comercio internacional. Explicita, entre otros tópicos de relevante importancia, las causas de la falta de progresos en las rondas de negociaciones, la crisis financiera de 2008 y el regreso del proteccionismo, los cambios en la política comercial de los Estados Unidos de América, y la parálisis del órgano permanente de apelación de la OMC. Tras ello, arriba a interesantes conclusiones.

El trabajo siguiente es de la autoría de la Dra. María Gottifredi, en el cual desarrolla el tema del derecho de defensa en el marco de la

investigación de los Estudios de Valor a la luz de los arts. 8.1 c), 9 y 11 del acuerdo de valoración del GATT. Se refiere específicamente a los requisitos para que procedan los ajustes por cánones y derechos de licencia.

El Panel II consideró los *Procedimientos aduaneros*.

En primer lugar, el Dr. Harry Schurig examina los actos aduaneros automáticos, plataformas digitales y derechos de los operadores. Explica la proyección de la tecnología en el ámbito jurídico y las consecuencias que genera. Efectúa propuestas para mejorar los cambios en las prestaciones estatales como, por ejemplo, en cuanto a los plazos de prescripción, y resalta el debido respeto a las garantías constitucionales y procesales administrativas, que debería regir en cuanto a los actos automáticos.

La Dra. Noel Lascano se refiere a la mora en los procedimientos aduaneros frente a circunstancias excepcionales, como lo ha sido la epidemia del COVID-19. Analiza esta cuestión frente a los principios, declaraciones y garantías constitucionales, así como a los principios del derecho administrativo. Pormenorizadamente comenta casos jurisprudenciales de recursos de amparo ante el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto a demoras en la sustanciación de procedimientos de repetición y los argumentos de la aduana relativos a la feria extraordinaria que suspendió plazos por la mencionada epidemia. Asimismo, comenta las sentencias de diferentes salas de la Cámara en esas cuestiones. Concluye con relevantes reflexiones acerca de las implicancias de las dilaciones en los procedimientos.

El Panel III desarrolló la temática de los *Ilícitos aduaneros y la obligación tributaria aduanera*.

El primer trabajo de este Panel se encuentra a cargo del Dr. Andrés Varela, quien se explaya acerca de las consecuencias de la determinación judicial (o administrativa) de la ocurrencia de una infracción aduanera en el derecho uruguayo. Analiza la naturaleza de las infracciones y de las sanciones aduaneras. Se detiene en el examen de los requisitos para que se verifique un hecho infraccional

aduanero, y en cuanto a las particularidades del régimen infraccional aduanero en la República Oriental del Uruguay. A continuación, trata específicamente las consecuencias sancionatorias y tributarias de la constatación judicial (o administrativa) de la ocurrencia de una infracción aduanera, así como sus diferencias. En particular, explica las sanciones previstas por el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay. Añade una valoración en torno al transcurso del tiempo y los procesos de conocimiento por infracciones aduaneras en Uruguay. Culmina el trabajo con un claro resumen de lo tratado.

El siguiente trabajo brota de la pluma del Dr. Julio Carlos Lascano. Explica la problemática de la suspensión de la prescripción establecida en la ley 27.562 y sus efectos en materia aduanera. Este ilustrado especialista estudia los efectos de la prescripción en materia aduanera penal y tributaria, arribando a interesantes conclusiones.

A continuación, el Dr. Rufino Beccar Varela se refiere a las restricciones al pago de importaciones frente a la Organización Mundial del Comercio. Para ello resume la normativa aplicable proveniente de la AFIP, Secretaría de Comercio y Banco Central de la República Argentina, tras lo cual entiende que hay un “caldo de cultivo para las arbitrariedades y demoras completamente contrarias al Acuerdo de Licencias de la OMC, el GATT y la Constitución Nacional”. Analiza la Cuenta Corriente Única de Comercio Exterior y sus consecuencias. Por último, la temática desarrollada la conjuga con la normativa del GATT y del FMI.

Este número de la Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero tiene particular relevancia por el desarrollo de los temas analizados, que son interesantes para los profesionales cursantes de posgrados y alumnos de las Facultades de Derecho, quienes podrán adquirir conocimientos y perspectivas que los beneficien profesional y académicamente, dentro de un ámbito de respeto al pluralismo de ideas.

Catalina García Vizcaíno

Coordinadora de la Comisión de Derecho Aduanero

VIII JORNADA DE DERECHO ADUANERO
A SETENTA Y CINCO AÑOS DEL GATT DE 1947

EXPOSICIÓN INAUGURAL

Catalina García Vizcaíno

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

Los miembros de la Comisión de Derecho Aduanero, que tengo el honor de presidir, agradecemos al Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario, a la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires; en especial, a sus Departamentos de Institucionales y Comunicaciones, al Departamento de Derecho Económico y Empresarial y a docentes de esta Facultad, por el apoyo brindado para este evento.

También reconocemos a las instituciones que brindaron su adhesión a este evento, como el Tribunal Fiscal de la Nación, la Academia Internacional de Derecho Aduanero, la Asociación de Abogados de Buenos Aires, la Asociación Argentina de Justicia Constitucional, la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, precursora de este tipo de Jornadas y a su alma máter que es el Dr. Gustavo Zunino.

En particular manifestamos nuestra gratitud a la editorial Tarifar, que tomó a su cargo, como en las anteriores Jornadas, las inscripciones y la expedición de los certificados que se entregarán a los expositores, coordinadores y asistentes. Es permanente nuestra gratitud a su Gerente, la Dra. Cristina Peteira por su excelente labor.

La presente Jornada se desarrolla de modo virtual, y participan de ella magistrados, funcionarios, profesores y especialistas, nacionales y extranjeros. Asimismo, concurren estudiantes de carreras de grado y posgrados, cuyo aliento es constante para que se organice este tipo de Jornadas.

Los disertantes se han destacado, ya sea en la magistratura, o en demás funciones públicas, o en el ámbito privado.

En este tipo de Jornadas siempre se respeta el pluralismo de ideas que proporciona diferentes enfoques en aras de la profundización de los temas tratados.

En la Jornada de este año celebramos el 75 aniversario del GATT de 1947, que produjo un importante punto de inflexión en la regulación del comercio mundial.

I. Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT)

Luego de la segunda guerra mundial, los países vencedores —especialmente Estados Unidos y Gran Bretaña— impulsaron la liberalización del comercio internacional por medio de un sistema fundado en el multilateralismo. De ese modo nació el Acuerdo General sobre los Aranceles Aduaneros y el Comercio (*General Agreement on Tariffs and Trade* - GATT) en 1947, que —con algunas modificaciones— constituye, en general, el marco normativo del comercio internacional actual.

Es así como en Ginebra veintitrés países firmaron el Acta Final del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) tras un período de intensas negociaciones. Los negociadores principales, que habían mantenido profundas discrepancias sobre el nivel que debían alcanzar las negociaciones, lograron al final superar sus diferencias.

Este tratado fue creado con carácter provisional mediante el denominado “Protocolo de Aplicación provisional de 1947”, aunque rigió gran parte del comercio internacional desde el 1º/1/1948 hasta el establecimiento de la Organización Mundial del Comercio desde el 1º/1/1995, fecha en la cual el GATT de 1947, sucedió al “GATT de 1947”. Éste perseguía lograr una progresiva

liberalización del comercio internacional, en particular con la reducción de aranceles y tuvo importantes consecuencias en las relaciones económicas internacionales.¹

Cabe recordar que el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947 se basó en tres objetivos básicos: a) el trato general de la nación más favorecida para extender a los Estados contratantes [hoy Miembros] cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad que una parte contratante concediera a un tercer Estado (art. I); b) la reducción multilateral de los aranceles aduaneros de los países que se incorporaban al Acuerdo (art. II); y c) el rechazo del proteccionismo y el principio de no discriminación (art. III).

A fin de evitar que la reducción arancelaria se burlara por el incremento de la base imponible, el Art. VII de este Acuerdo de 1947 contempló un régimen de valoración en aduana de la mercancía importada basado en su “valor real” o de mercaderías similares “y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios”.

En 1947 este Art. VII del GATT no fue consensuado en particular. Posteriormente, el Comité Aduanero creado por el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera de Europa elaboró un “Código de Valoración”, que fue aprobado el 15/12/1950, con el nombre de “Convención sobre el Valor en Aduana de las Mercaderías”, comúnmente denominada “Convención de Bruselas”, que consagró la noción teórica de valor y que se aplicó mundialmente hasta finales de la década del 70. En 1977 se comenzó a trabajar con otro concepto de valor, pasando de la noción teórica (“valor normal”) a una noción positiva (“valor de transacción”). Desde luego que la Aduana tiene el derecho y la obligación de controlar los montos declarados por los importadores, a fin de determinar si éstos son aceptables como valor en aduana de las mercaderías de importación para utilizarlos

como base imponible de los derechos aduaneros.²

El sistema del GATT se fue perfeccionando mediante la implementación de reuniones que se denominaron “Rondas”.

Se tendió a eliminar las restricciones de naturaleza económica, salvo las que tuvieran carácter arancelario. Desde el GATT de 1947 sólo son aceptadas aquellas prohibiciones directas y no económicas que persiguen objetivos como los de conservar la moralidad pública, la seguridad de un país, la vida y la salud de las personas, la protección del ecosistema, o del patrimonio ecológico, artístico, histórico, arqueológico y algunas otras específicamente previstas con fines de promover, proteger o conservar las actividades productivas de un país, obtener ingresos fiscales, ejecutar políticas económicas, estabilizar precios internos, evitar el desempleo, etc.³

Por el Acuerdo de Marrakech de 1994 (aprobado por la ley argentina 24.425) se creó la Organización Mundial del Comercio (OMC), se mantuvo básicamente el sistema para el comercio internacional de las mercaderías (GATT de 1947), se amplió la regulación al comercio internacional relativo a los servicios (GATS) y a los derechos de propiedad intelectual (AADPIC; en inglés la sigla es TRIP's —*Trade Related Intellectual Property Right's*—).

Ese Acuerdo de Marrakech de 1994, que estableció la Organización Mundial del Comercio (OMC), prevé en su Artículo II, punto 4, que el GATT de 1947 es jurídicamente distinto del GATT de 1994.

La OMC es un organismo internacional de naturaleza intergubernamental. Tiene por objetivo el fortalecimiento de la economía internacional con la finalidad de mejorar las condiciones de bienestar para los pueblos, mediante el establecimiento de un marco jurídico multilateral de disciplinas para una mancomunidad comercial más equilibrada e

¹ NEGRO, Sandra C., “Nacimiento y evolución del Sistema GATT/OMC”, en *Comercio internacional del GATT a la OMC*, Facultad de Derecho -Universidad de Buenos Aires, Eudeba, Buenos Aires, 2010.

² Conf. COTTER, Juan Patricio, *Derecho aduanero y comercio internacional*, Guía Práctica- IARA SA, Buenos Aires, 2018, ps. 125/126.

³ Conf. PARDO CARRERO, Germán, *Tributación aduanera*, Legis editores, primera reimposición, Colombia, 2010, ps. 5/6.

integrada. El marco jurídico que conforma los acuerdos del GATT constituye el instrumento mediante el cual la comunidad internacional de países desarrollados, en desarrollo o menos adelantados, “podrán alcanzar el acrecentamiento de la producción de bienes y la utilización óptima de los recursos mundiales”.⁴

El GATT de 1947 no tuvo Miembros, sino partes contratantes, pues era un acuerdo y no creaba una organización.

Al momento de escribir estas líneas la Organización Mundial del Comercio (OMC) cuenta con 164 Miembros (incluida la Argentina), que representan el 98% del comercio mundial.

La OMC fue establecida el 1º/1/1995, y son sus funciones: Administra los acuerdos comerciales multilaterales suscriptos en Marrakech, que conforman un sistema único e integrado institucionalmente, a diferencia de lo que acontecía con el anterior GATT, que comprendía sistemas institucionales múltiples y fragmentados; reviste el carácter de Foro para las negociaciones comerciales; trata de resolver las diferencias comerciales; supervisa las políticas comerciales nacionales; brinda asistencia técnica y cursos de formación para los países en desarrollo; coopera con otras organizaciones internacionales. Reitero que constituye un organismo internacional de naturaleza intergubernamental y que no pertenece a la ONU como uno de sus organismos especializados (aunque cuenta con privilegios e inmunidades similares).

En nuestro país la ley 24.425 aprobó el Acta Final en que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de negociaciones comerciales multilaterales; las decisiones, declaraciones y entendimientos ministeriales y el referido Acuerdo de Marrakech. De este modo se aprobaron los Acuerdos Comerciales Multilaterales vinculantes para los Estados Miembros.

Comprende, entre sus anexos, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT de 1994, que rige en la actualidad en materia de importación. En la Argentina en

exportaciones se aplica la noción teórica del Código Aduanero.

Este Acuerdo de 1994 consagra la noción positiva de valor en importaciones, por el cual se excluye el empleo de valores de aduana ficticios o arbitrarios, de modo que el valor en aduana de las mercaderías importadas (base imponible en los tributos *ad valorem*) resulta, en principio, del precio de su venta para la exportación al país de importación. Según la Introducción General del Acuerdo, en “la mayor medida posible” debe adoptarse el valor de transacción.

Basaldúa explica que esta normativa tiende a establecer reglas claras a favor del desarrollo del comercio internacional, procurando asegurar la no discriminación, la transparencia, la previsibilidad y las conductas comerciales leales entre los países, y viene a limitar en forma consensuada y progresiva la potestad de los Estados Miembros.

El art. 17 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT prevé: “Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana”. Es decir, se tutela el necesario control aduanero.

El aumento de la base imponible de los derechos de importación *ad valorem* mediante la atribución de un valor arbitrario o ficticio a la mercadería que se importe podría ser un instrumento de los Estados para menoscabar o desvirtuar las concesiones arancelarias convenidas. Por otra parte, ello afectaría el interés del comercio, ya que los importadores deben calcular los costos y la rentabilidad de las operaciones, para lo cual necesitan certeza del valor que se atribuirá a las mercaderías a los fines tributarios. Básicamente el GATT tiene por finalidad evitar la manipulación de la base imponible de esos derechos por las administraciones aduaneras de los países importadores.⁵

⁴ COTTER, Juan Patricio, *Derecho Aduanero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2014, Tomo I, p. 118.

⁵ Conf. BASALDÚA, Ricardo Xavier, *Tributos al comercio exterior*, Abeledo Perrot, 2ª edición

Se ha dicho que el Código de Valoración del GATT da primacía al principio de seguridad jurídica, buscando que “se aplique indistintamente de la misma manera por todos sus usuarios —a nivel mundial—, confiriendo o resaltando de las normas jurídicas de valoración aduanera su carácter instrumental, con miras a que sobre la base de una normativa clara y detallada se facilite el comercio internacional al contar con reglas de mercado diáfanas para esta materia”. No obstante, hay obstáculos para el éxito de este Código de Valoración, como su interpretación y aplicación divergentes por los países, la vaguedad de algunas disposiciones, los defectos de los mecanismos de solución de diferencias, el uso inadecuado de doctrina y jurisprudencia de sistemas anteriores, el inadecuado rechazo del método de valor de transacción, etcétera.⁶

Los tratados internacionales tienen jerarquía superior a las leyes conforme al art. 75, inc. 22, de la CN, por lo cual los principios consagrados en el GATT de 1994 prevalecen sobre las disposiciones internas en lo atinente a mercaderías originarias de países miembros.

Pero puede controvertirse si los principios del GATT tienen carácter programático u operativo.

Esos principios que inspiran y rigen el GATT de 1994 pueden enunciarse de la siguiente forma:

1) No discriminación en el comercio entre los Miembros (tratamiento igualitario para las mercaderías importadas originarias de cualquiera de los territorios de los Miembros, aplicándose la cláusula de la nación más favorecida, y tratamiento igualitario en el territorio de los países Miembros entre las

mercaderías importadas y las nacionales, manifestado en la cláusula del trato nacional).

Se podría sostener que los regímenes de percepciones y retenciones del impuesto al valor agregado, impuesto a las ganancias e impuesto sobre los ingresos brutos no vulneran este principio, toda vez que se aplican a las mercaderías importadas y nacionales. Pero podrían ser cuestionables los impuestos internos que gravan con menores alícuotas las mercaderías producidas en el Área Aduanera Especial de Tierra del Fuego respecto de las mercaderías importadas (impuesto tecnológico).

Otra cuestión polémica podría derivar de las medidas antidumping frente al Órgano de Solución de Diferencias, ya que podrían encontrarse en conflicto intereses superiores de la nación, atento a que la OMC no tiene el carácter de órgano supraestatal, sino intergubernamental.

2) Transparencia (que posibilita que el sistema normativo —acuerdos internacionales, normas internas e incluso decisiones judiciales que puedan fijar un criterio de aplicación general— que regule o se vincule directamente con el comercio exterior en cada Miembro sea publicado oficialmente, con el fin de posibilitar el conocimiento por los demás). Se halla consagrado en el art. X del GATT, que además contempla que la normativa se aplique de modo uniforme, imparcial y razonable.

Entiendo que esta última directriz no lesiona la independencia de los criterios jurisdiccionales de los distintos tribunales de los países Miembros, sino que se cristaliza en el último criterio que adoptan los superiores tribunales o cortes.

Tiene carácter operativo el art. X, párr. 3 del GATT en cuanto a que: “Cada parte contratante [hoy Miembro] mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas, y sus decisiones

ampliada y actualizada, Buenos Aires, 2016, ps. 217/218. Asimismo, se ha dicho que “la liquidación de una contribución a las importaciones y a las exportaciones en términos *ad valorem* depende de fijar con certeza no sólo la alícuota o porcentaje y el tipo de cambio de la moneda extranjera, sino también el valor de las mercancías” (ROHDE PONCE, Andrés, *Derecho aduanero mexicano*, ISEF, México, 2002. Tomo 2, p. 282).

⁶ PARDO CARRERO, Germán, *Tributación aduanera*, cit., ps. 423/425.

serán ejecutadas por estos últimos y regirán su práctica administrativa...”.

3) El arancel aduanero como único instrumento admitido para regular el comercio exterior (no puede haber restricciones directas —prohibiciones absolutas o relativas, como cupos, contingentes, licencias, monopolios— de naturaleza económica). Está previsto, entre otros, en el art. XI del GATT.

Por el art. XI del GATT se deben eliminar las restricciones económicas aplicadas mediante contingentes, licencias o por medio de otras medidas, salvo las excepciones que se prevén. Las restricciones no económicas pueden implementarse, como las impuestas por la moral pública, salud pública, sanidad animal y vegetal, defensa nacional, seguridad pública, etc., siempre que no encubran restricciones al comercio internacional —vgr., arts. XX y XXI—).

4) El valor real de las mercaderías para la aplicación de derechos aduaneros (art. VII del GATT).

5) Disminución general y progresiva de los derechos aduaneros mediante negociaciones multilaterales. El art. XVIII del GATT permite medidas proteccionistas a las partes contratantes (hoy Miembros) cuya población tenga bajo nivel de vida y que se halle en las primeras fases de su desarrollo.

6) Consolidación de los aranceles aduaneros negociados (compromiso de los Estados Miembros de mantenerlos en el nivel acordado, sin aumentarlos, aunque pueden disminuirlos). Pero frente a circunstancias especiales se posibilita elevar transitoriamente los derechos aduaneros, debiendo acordar compensaciones a los Miembros afectados para lo cual deben entablarse negociaciones en los términos del art. XXVIII del GATT.

7) Limitación de las tasas retributivas de servicios y otros tributos al coste aproximado de los servicios prestados (art. VIII). Este principio ha sido objeto de decisiones jurisdiccionales en nuestro país respecto de la tasa de estadística.

8) Libertad de tránsito de las mercaderías y de los medios de transporte a través de los territorios de los Estados Miembros: no debe gravarse con derechos aduaneros el simple

paso de las mercaderías, salvo que se libre a la circulación económica interna. Se pueden exigir gastos de transporte y de las cargas imputadas como gastos administrativos ocasionados por el tránsito o como costo de los servicios prestados —art. V del GATT—.

9) Consulta obligatoria entre los Miembros para solucionar las controversias que suscite el comercio internacional. El Anexo 2 del Acuerdo de Marrakech prevé el Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias.

Respecto de este último principio se plantea la cuestión acerca del carácter obligatorio o meramente declarativo de las resoluciones del Órgano de Solución de Diferencias. Reitero que, tratándose de organismos intergubernamentales, podría concluirse que sus decisiones no son vinculantes.

Es más, el punto 10 del Art. 3° del referido Entendimiento sienta: “Queda entendido que las solicitudes de conciliación y el recurso al procedimiento de solución de diferencias no deberán estar concebidos ni ser considerados como actos contenciosos y que, si surge una diferencia, todos los Miembros entablarán este procedimiento de buena fe y esforzándose por resolverla. Queda entendido asimismo que no deben vincularse las reclamaciones y contrarreclamaciones relativas a cuestiones diferentes”.

Entre otras excepciones a los principios básicos que emanan del GATT se halla:

1) La Cláusula de eximición o de dispensa de obligaciones (*waiver clause*), que prevé las autorizaciones expresas que puede otorgar la OMC en situaciones extraordinarias, a pedido de uno de sus Miembros, para dejar de cumplir —por lo general, transitoriamente— con alguna de las obligaciones que hubiere contraído en el marco del sistema multilateral de comercio; se contempla en el art. XXV del GATT, que para la dispensa exigía que se sancionara con una mayoría compuesta de los dos tercios de los votos emitidos [el Art. IX, párr. 3 del Acuerdo de Marrakech exige la aprobación de las tres cuartas partes de los votos de los Estados Miembros, salvo disposición en contrario].

2) Razones de abastecimiento interno que llevan a restringir las exportaciones; es así que

el ap. a) del párr. 2 del art. XI del GATT, que autoriza las "...prohibiciones o restricciones a la exportación aplicadas temporalmente para prevenir o remediar una escasez aguda de productos alimenticios o de otros productos esenciales...".

3) Preservación de la balanza de pagos. El art. XII del GATT autoriza, bajo ciertas condiciones y con carácter transitorio, restricciones para proteger la balanza de pagos. Se ha creado el Comité de Restricciones por Balanzas de Pagos dentro del ámbito de la OMC.

Además, hay excepciones generales en el art. XX del GATT, fundadas en restricciones de índole no económica; v.gr., por moral y salud públicas humana, animal y vegetal; oro y plata; ciertos monopolios; protección de patentes, marcas de fábrica, derechos de autor y de reproducción; prevención de prácticas que puedan inducir a error; artículos fabricados en las prisiones; protección de tesoros nacionales de valor artístico, histórico o arqueológico; conservación de los recursos naturales agotables; adoptadas en cumplimiento de obligaciones contraídas por un acuerdo intergubernamental sobre un producto básico; exportación de materias primas nacionales necesarias para asegurar la industria nacional, con ciertas condiciones; esenciales para la adquisición o reparto de productos de los que haya una penuria general o local. Estas excepciones se aplican a las importaciones o exportaciones, salvo que se trate de una discriminación arbitraria o injustificada entre los países, o una restricción encubierta al comercio internacional.

El art. XXI del GATT contempla las excepciones relativas a la seguridad (nacional e internacional).

Asimismo, hay restricciones voluntarias cuantitativas por volumen o valor a las exportaciones (*voluntary export restraints*) que se considera que están en una "zona gris". Son las limitaciones que "voluntariamente" impondrían los Estados a sus exportaciones con el fin de asegurar o conseguir una participación en el mercado de otro Estado importador; por ejemplo, dentro del sector automotriz. Se ha entendido que estas

medidas tienen un efecto discriminatorio por naturaleza.

La menor cantidad de obstáculos al comercio torna imprescindible un control aduanero eficaz tecnológicamente para no permitir que ingresen, por ejemplo, sustancias o residuos tóxicos o peligrosos como los desechos radiactivos, estupefacientes, armas, ni que se exporten clandestinamente especies de la flora y fauna en vías de extinción, ni elementos constitutivos del patrimonio arqueológico, paleontológico o artístico.

En el ámbito de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), en su reunión de junio de 2006, el Consejo adoptó un marco normativo para brindar seguridad y facilitar el comercio mundial (Directriz SAFE), por el cual la Aduana del país de importación y la del de exportación, así como el sector privado, ejercen una responsabilidad mutua en materia de seguridad de la cadena logística.

Además, en la OMA se trabaja continuamente para identificar mercaderías consideradas "sensibles". Por ejemplo, en el Comité de Lucha contra el Fraude (32ª sesión del 18 al 22 de marzo de 2013) se han detectado catorce productos químicos que posibilitan la fabricación ilegal de artefactos explosivos improvisados y ciertos precursores químicos para la producción ilegal de drogas. Fueron catalogados como mercaderías "sensibles" a los cigarrillos y demás productos del tabaco, envíos *express* o pequeños paquetes, medicamentos falsificados, especies de fauna y flora amenazadas de extinción, objetos del patrimonio cultural, desechos peligrosos, etc.

II. 40 años del decreto 1001/1982

Además del 75º aniversario del GATT 1947, en este año 2022 se cumplen 40 jóvenes años del decreto 1001/1982, reglamentario del Código Aduanero.

Junto con el Código Aduanero (BO, 23/3/1981) mantiene su lozanía, ya que ha tenido pocas reformas con el transcurso del tiempo.

Este decreto reglamenta, entre otros aspectos: el ámbito espacial de aplicación; el régimen de auxiliares del comercio y del servicio aduanero, así como de importadores y

exportadores; el tratamiento de los sobrantes y faltantes a la descarga; excepciones a la documentación prevista en los arts. 135, 148, 153 y 160 del Código Aduanero para los arribos por vía acuática, terrestre, por ferrocarril y aérea, respectivamente; el trámite de la descarga; la recepción de la mercadería arribada en depósito transitorio de importación; a la destinación suspensiva de importación temporaria; a la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento; a la destinación suspensiva de tránsito de importación; a las disposiciones generales en exportaciones; a la destinación suspensiva de exportación temporaria; a la destinación suspensiva de removido; al depósito provisorio de exportación; a las disposiciones generales en cuanto a la salida de la mercadería; al transbordo; al despacho de oficio; al régimen de garantía; al régimen de los contenedores; al régimen de equipaje; al régimen de rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte; al régimen de la pacotilla; al régimen de franquicias diplomáticas; al régimen de envíos postales; al régimen de muestras; al régimen de reimportación de mercadería exportada para consumo; al régimen de importación o de exportación para compensar envíos de mercadería con deficiencias; al régimen de envíos de asistencia y salvamento; al mar territorial, lecho y subsuelo submarinos sometidos a la soberanía nacional; al ámbito de aplicación de las prohibiciones; a los derechos antidumping y subsidios; al valor imponible en exportaciones; a la obligación tributaria aduanera; a estímulos a la exportación; a la autodenuncia en las infracciones aduaneras; a las tolerancias en las declaraciones inexactas.

III. Algunas novedades de la materia aduanera desde la última jornada del año 2021

- **Decreto 131/2022 (BO 19/3/2022)** en materia de derechos de exportación.

- **Decreto 132/2022 (BO 19/3/2022)** que crea el Fondo Estabilizador del Trigo Argentino.

- **Disposición 21/2022 (BO 4/10/2022) DGA** que crea la base integral de fiscalizaciones aduaneras (RADAR) que será administrada por la Dirección de Reingeniería de Procesos Aduaneros (DI REPA), dependiente de la Dirección General de Aduanas, a efectos de controlar los valores documentados de mercaderías de importación y de exportación para verificar que el precio declarado concuerde con los usuales en la rama de la industria o comercio y con los de mercaderías idénticas o similares comparables, con el fin de detectar desviaciones en los valores declarados.

- **Resolución Conjunta 5271/2022 de la Secretaría de Comercio y AFIP (BO 12/10/2022)** que crea el “Sistema de Importaciones de la República Argentina” -SIRA-, y deroga la Resolución Nro. 4185 referida al Sistema Integral de Monitoreo de Importaciones —SIMI—. También procede a implementar el “Sistema de Importaciones de la República Argentina y Pagos de Servicios al Exterior” (SIRASE), a la vez que crea el Sistema de consulta y registro de operaciones cambiarias denominado “Cuenta Corriente Única de Comercio Exterior”.

- **Plenario del Tribunal Fiscal de la Nación del 26/4/2022 en la causa *Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación***

En esa causa el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), por mayoría, fijó la siguiente doctrina legal:

“ARTÍCULO 1° - El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente.

ARTÍCULO 2° - El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.

ARTÍCULO 3° - No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018

respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467”

Esta doctrina legal ha sido y es pasible soluciones diferentes por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Federal⁷, Cámaras Federales con asiento en el interior el país⁸, y, por último, en la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS), especialmente

⁷ Por ejemplo, la Sala V de esa Cámara declaró la nulidad del Decreto N° 793/18 y sus modificatorios y, consecuentemente, reconoció el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa al oficializar los despachos de exportación (5/5/2022, *Gut Metal SRL*). La Sala IV de esa Cámara declaró la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido en el art. 1° del decreto 793/18, por el período comprendido entre su fecha de entrada en vigor (B.O. 04/09/18) y hasta el 04/12/18, inclusive, momento en que entró en vigencia la ley 27.467, que le otorgó rango legal a su contenido (31/5/2022, *Petroquímica Comodoro Rivadavia SA*).

⁸ La Sala A de la Cámara Federal de Rosario, con fecha 31/5/2022, *Congelados del Sur SA*, confirmó la sentencia que declaró la inaplicabilidad e inconstitucionalidad del Decreto N° 793/2018 emanado por el Poder Ejecutivo Nacional, desde la fecha de su entrada en vigencia (B.O. 04/09/2018) y hasta su ratificación por parte del Poder Legislativo, mediante la Ley N° 27.467 (B.O. 4/12/2018). Citó en sentido concordante a la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia en los autos Nro. FCR 19606/2018, caratulados *Estelar Resources Limited S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo Ley 16.986*; la Sala “B” integrada de esta Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, en el expediente Nro. FRO 91882/2018, caratulado *BERANDEBI S.A. c/ A.F.I.P. s/ Amparo Ley 16.986*; la Cámara Federal de Mendoza, expediente N° FMZ 59123/2018/CA1, caratulado *MINAS ARGENTINAS S.A. c/ PODER EJECUTIVO NACIONAL S/AMPARO LEY 16.986* y la Sala “A” integrada de esta Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, en el Expte. N° FRO 83479/2018 caratulado *DANES SRL C/PODER EJECUTIVO NACIONAL S/AMPARO LEY 16.986*. La Sala II de la Cámara Federal de Salta, por mayoría, también declaró la invalidez del decreto 793/2018 durante el período indicado (20/5/2022, *Ojeda Hnos. SA*).

teniendo en cuenta que no parece conciliarse con los fundamentos del tribunal cimero *in re* “Camaronera Patagónica”.

He comentado en algunas publicaciones este pronunciamiento plenario⁹.

En síntesis, consideré que:

1°) El TFN constituye un verdadero tribunal jurisdiccional independiente, pero como se encuentra alojado dentro del Poder Ejecutivo Nacional (PEN), considero que no tiene facultades de declarar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias o aduaneras ni de sus reglamentaciones, salvo que lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso podrá seguir la interpretación efectuada por este Tribunal cimero, en los términos del art. 185 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) y del art. 1164 del CA.

2°) Ello de ninguna manera desmerece a tal prestigioso organismo jurisdiccional, cuyos miembros pueden dejar a salvo sus criterios cuando entiendan que una ley o reglamentación transgrede la CN, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema, que es obligatoria para los tribunales inferiores de la Nación, excepto apartamientos fundados.

3°) La Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, pese a su carácter de tratado con jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22, CN) no ha dejado sin efecto las vallas legales referidas en el punto 1°.

4°) Conforme al Código Aduanero (CA) los derechos de importación y los derechos de exportación revisten el carácter de tributos, por lo cual les son aplicables las garantías constitucionales y convencionales de la materia tributaria. La Sección IX del CA lleva por título “Tributos Regidos por la Legislación

⁹ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Un plenario clave en cuanto a las facultades del Tribunal Fiscal de la Nación”. *Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR*. N° 64. Junio de 2022. Cita digital EOLDC105841A. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Retenciones: una vuelta de tuerca”, *Revista de Derecho Tributario*, Lejister.com en convenio con Universidad de Belgrano, N° 30, 12/8/2022, Cita digital: IJ-MMMCCCLIX-618. <https://ijeditores.com/pop.php?option=publicacion&idpublicacion=47&idediccion=7959> ,

Aduanera”, y el Título I de esa Sección, en el que comprende a los derechos aduaneros, tiene por título “Especies de Tributos”. El art. 755 del CA se encuentra dentro de esa Sección, de lo que se colige que constituye una norma tributaria.

5º) Los principios para las delegaciones tributarias rigen tanto en materia no aduanera como aduanera.

6º) A diferencia del art. 755 del CA en exportaciones, el art. 666 del CA fija límite a los derechos de importación, a lo cual se agregan los aranceles consolidados máximos del GATT. Nuestro país aprobó el GATT de 1994 por ley 24.425, que contiene, asimismo, acuerdos en materia de derechos antidumping y de derechos compensatorios, que fijan límites y tienen jerarquía superior a las leyes a tenor del art. 75, inc. 22, de la CN.

7º) Hay profusión de delegaciones en materia no aduanera. Algunas de ellas no contienen plazo, por lo cual se han conferido durante la vigencia de los tributos que se establecieron.

8º) Debe velarse por la seguridad jurídica, el principio de legalidad y la razonabilidad en cuanto a las modificaciones e interpretaciones normativas. Además de tratarse de imperativos de la Constitución Nacional y de los tratados con jerarquía constitucional, ello evita largos juicios que restan recursos monetarios a los particulares y al Estado.

9º) Atento a las lentitudes de los trámites parlamentarios cabría preconizar un mayor margen temporal y cuantitativo en las delegaciones que efectúe el Congreso de la Nación en el PEN, teniendo especialmente en cuenta las coyunturas económicas por las cuales puede atravesar el país.

10) En cuanto al decreto 793/2018, cabe esperar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) en un pronunciamiento específico, despeje las dudas acerca de la aplicación o no del criterio del citado precedente de *Camaronera Patagónica SA*.

11) A semejanza del pronunciamiento del 28/10/2021 recaído en *Vidal, Matías* en el cual la CS fijó pautas en cuanto a las condiciones objetivas de punibilidad, sería conveniente que lo hiciera en materia de

delegaciones en general, a fin de que no haya jurisprudencia contradictoria.

Cabe destacar que la CS no se expidió concretamente sobre la constitucionalidad o no de los derechos de exportación en el pronunciamiento del 23/8/2022 en la causa *San Luis Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos*, en el cual la mencionada provincia formuló un reclamo compensatorio por la diferencia percibida y la cantidad que le hubiera correspondido de no haberse fijado los derechos de exportación, invocando la traslación hacia atrás en la cadena de comercialización. En efecto, la CS entendió que con los elementos aportados en la causa resultaba claro que la actora no poseía legitimación procesal para perseguir el objetivo reclamado en su demanda, por no haber demostrado tener un interés concreto en el dictado de un pronunciamiento judicial que la beneficie —o perjudique—, que remueva —o no— el obstáculo al que atribuye la lesión de los derechos invocados. Según la CS de la prueba aportada no surgía la invocada pérdida que la provincia decía haber sufrido en los ingresos que le correspondían por coparticipación tributaria, como consecuencia de la aplicación de los cuestionados derechos de exportación, sino por el contrario, se desprendía que la distribución de los recursos coparticipables ha registrado un notable aumento durante los años 2002 al 2009.

Es más, en esa sentencia la CS destacó que la decisión adoptada “no implica adelantar juicio alguno sobre la constitucionalidad de las normas impugnadas, ni menoscabar el derecho de acudir al amparo jurisdiccional de quien vea lesionados o restringidos ilegalmente sus derechos constitucionales, si demostrase la afectación a algún derecho subjetivo por las normas aquí cuestionadas...”.

Por último, espero que esta Jornada, al igual que las anteriores, brinden aportes suficientes e iluminen el sendero para la elaboración de un Derecho Aduanero más justo y equitativo que equilibre debidamente los intereses fiscales, así como la protección de los derechos y garantías constitucionales.

**PANEL I. ACUERDO GENERAL SOBRE
ARANCELES ADUANEROS Y
COMERCIO Y SUS IMPLICANCIAS
ACTUALES**

EL ACUERDO DE VALOR. DEBATES ACTUALES

Juan Patricio Cotter

En materia aduanera rige fundamentalmente el sistema de tributación *ad valorem*. Es decir, se establece un derecho que se aplica sobre el valor de la mercadería. Este mecanismo arancelario requiere de reglas claras de valoración, pues poca relevancia tendría este sistema si se permitiera abusar de los valores sobre los cuales se aplican los aranceles.

La valoración resulta entonces una función de singular importancia de la Aduana, dado que el importe de los tributos que recaudan las administraciones aduaneras, se obtiene mediante la aplicación de un porcentual sobre el valor en aduana de la mercadería.

En Argentina, las normas de valoración aplicables a las mercaderías de importación son las normas del Código de Valor del GATT. El Acuerdo de Valor, aplicable para la valoración de las mercaderías de importación, sigue el criterio del valor de transacción que puede ser definido como el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación.

En las importaciones, la Aduana debe valorar las mercaderías de importación, respetando el concepto de valoración positivo del GATT, aceptando —*a priori*— el valor de transacción de la mercadería importada. Es decir, si este valor de transacción se adecúa a los parámetros definidos en el Acuerdo, debe ser aceptado como base de tributación, con independencia de la existencia de otros valores de importación que pudieran existir por mercadería similar.

En el marco del Acuerdo de Valor, la Aduana debe entonces cumplir con la función de valoración, partiendo de un patrón positivo de valor. El valor de transacción es el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación.

El control gira en torno al valor de transacción.

Es evidente que ello no implica la lisa y llana aceptación del valor documentado por el importador, sobre la base de que el valor declarado resulta ser el de la transacción. La Aduana tiene el derecho y, obviamente, la obligación de controlar los valores declarados por los importadores, para así determinar si éstos resultan aceptables como valor en aduana de las mercaderías de importación y, de este modo, pueden ser utilizados como base imponible sobre la cual corresponde aplicar los derechos aduaneros.

Es más, el propio Acuerdo de Valor ha establecido que ninguna de sus disposiciones puede ser interpretada en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Aduanas a comprobar la veracidad y exactitud de toda la información, documentación o declaración vinculada al valor.

Sin embargo y claro está, en tal labor, las Administraciones Aduaneras deben respetar plenamente las disposiciones establecidas en el Acuerdo de Valor. Cualquier apartamiento de este ordenamiento resulta, *a priori*, objetable y cuestionable.

El Acuerdo persigue como objetivo la fijación de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que, en la mayor medida posible, sea el valor de transacción, apoyado en criterios sencillos, que resulten conformes con los usos comerciales.

Si la mercadería no pudiera valorarse conforme al valor de transacción, el Acuerdo establece un orden de prelación de aplicación de métodos secundarios de valoración. En la introducción se insiste en el particular, al señalar que el primer método de valoración es el valor de transacción y aclara que los métodos secundarios solamente se aplican siempre y cuando no

pueda valorarse la mercadería conforme al método del valor de transacción.

Además, se destaca que el orden de la aplicación subsidiaria ya está establecido. Si hay mercadería idéntica, corresponderá aplicar este valor, si no hubiera y existiera mercadería similar, éste será el valor aplicable, y así sucesivamente. Luego, visto la dificultad de la valoración conforme al método deductivo (se parte del precio de venta en el país de importación y se deducen las ganancias del vendedor, los gastos ocasionados en el país de importación y los tributos internos abonados) y el método del valor reconstruido (se parte del costo de producción y se adicionan los gastos y ganancias hasta llegar a un valor CIF), el Acuerdo prevé la posibilidad de alterar el orden de aplicación, a pedido del administrado.

Otro de los puntos relevantes del Acuerdo está relacionado con el régimen de consultas. La Introducción General establece que cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud del valor de transacción, deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador, con el objeto de establecer una base de valoración con arreglo a los métodos subsidiarios. Este principio, definido en el Acuerdo, resulta primordial.

El servicio aduanero no puede rechazar el valor de transacción y valorar la mercadería conforme a un método de valor subsidiario, sin iniciar consultas con el administrado. Intercambio de información que permitirá arrojar luz sobre la correcta valoración.

Para determinar el valor en aduana de las mercaderías importadas, se toma en cuenta el precio real de la transacción, es decir el precio realmente pagado o a pagar por las mercaderías, cuando éstas se vendan para su exportación al país de importación, venta que responde a condiciones bien precisas.

El valor en aduana de la mercadería importada será el valor de transacción, es decir como hemos visto, el precio realmente pagado o por pagar, cuando éstas se vendan para su exportación al país de importación. Se impone pues analizar cuando una

mercadería es vendida para su exportación al país de importación.

En los casos de ventas sucesivas, usualmente ninguna de ellas cumple con los requisitos totales. La primera puede ser una venta para la exportación, no cumple con la segunda condición puesto no lo es necesariamente para el país de importación. Asimismo, la segunda es una venta para el país de importación, pero no es una venta para la exportación dado que la mercadería tal vez ya estaba exportada. Una interpretación restrictiva del acuerdo llevaría a descartar esta venta como método de valoración. Sin embargo, Sherman y Glashoff se pronuncian en el entendimiento de la aceptación, en sentido amplio, del concepto de venta para la exportación al país de importación. Conforme destaca González Bianchi, invocan el art. 6° del Reglamento 1495/80 de la Comisión de Comunidades Europeas y consideran que una vez que las mercancías han sido objeto de una venta, ésta cumple con los requisitos mencionados en el apartado 1 del art. 1° del Acuerdo de Valor.

El tema no es menor, pues es indudable que una parte importante del comercio internacional de mercaderías se realiza entre empresas vinculadas. La concentración económica y la economía de escalas han transformado el escenario mundial. También constituye una realidad económica ineludible, la presencia de *traders* que comercializan mercaderías dentro y fuera de los grupos económicos.

Una nota saliente de estos esquemas de asociación empresarial es que el todo prevalece por sobre las partes individuales. Es decir, el éxito económico se mide desde el grupo. De manera que cada parte se encuentra de alguna manera subordinada al todo.

Desde el punto de vista de la tributación este fenómeno debe analizarse en el marco de la denominada planificación fiscal. Y surge el concepto de cadena de valor, en donde cada empresa que participa en uno de los eslabones de producción, comercialización y distribución tiene un rol asociado, según riesgos valorados y la mejor

conveniencia, financiera, tributaria, logística, etc.

Y llegado a este punto cabe tener presente el concepto de economía de opción acuñado por el Tribunal Administrativo de Prusia en 1906 cuando señaló que nadie está obligado a administrar su fortuna y sus rentas de manera que proporcione al Estado el máximo de recaudación tributaria.

En igual sentido se pronunció en 1935 la Corte Suprema de los Estados Unidos en el caso *Gregory vs. Helving* en donde señaló que siempre que la ley lo permita el ciudadano tiene derecho a arreglar sus asuntos de manera de que sus impuestos sean tan bajos como sea posible, visto que no hay un deber patriótico al aumento de sus propios impuestos.

Del mismo modo se pronunció la Corte Suprema Argentina en 1986 en el caso *Cafés Chocolates Águila y Productos Saint Hermanos*, oportunidad en la cual señaló que no resulta reprehensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal.

En definitiva, es claro que el contribuyente actúa en el marco de la legalidad siempre que realice aquello que la ley no prohíbe, inspirado en los motivos económicos que encuentre más beneficioso para su realidad económica. Hablamos de economía de opción.

Es claro, entonces, que el esquema de ventas sucesivas entre empresas vinculadas no puede *per se* ser objetable, visto que responde a prácticas comerciales habituales. El administrado que forma parte de una operación de comercio internacional debe declarar ante la Aduana el precio de esta transacción y, en los casos de operaciones comerciales entre empresas vinculadas, debe indicar tal circunstancia ante la autoridad aduanera. De este modo, ésta podrá ejercer adecuadamente sus tareas de control.

Ciertamente en estos casos, la cuestión de valor resulta ciertamente sensible puesto que es claro que en estos casos su determinación podría estar influenciada por la vinculación. Sin embargo, ni el CA al definir las normas de valoración para la

exportación ni el Acuerdo de Valor, descalifican el precio de la transacción entre empresas vinculadas como valor imponible. De manera que el hecho que exista vinculación no descalifica automáticamente el precio como valor aduanero y mucho menos puede suponer la presunción de un fraude.

Claro está que en estos casos puede aparecer la situación de duda razonable que genere una investigación de valor para determinar si el precio de la transacción resulta aceptable como valor aduanero. Es decir, la existencia de vinculación, con más la apreciación de diferencias importantes respecto de los valores de mercaderías comparables o respecto de una venta anterior, justifica plenamente la investigación de valor

Sin embargo, una cosa es propiciar una investigación y otra bien distinta es que tal circunstancia genera la automática desestimación del precio como valor aduanero. Pues ello no está autorizado ni en el CA ni en el Acuerdo de Valor. Ello así pues ni la vinculación ni la mera existencia de valores diferentes justifican la automática desestimación del precio de la transacción como valor aduanero.

La investigación puede determinar la desestimación del precio como valor aduanero o validar el precio como valor aduanero. Ello debe determinarse en cada caso concreto y luego de analizar la operación y sus circunstancias comerciales. Ahora asumiendo que el precio debe ser desestimado como valor aduanero, ello debe generar un reclamo tributario o, además, generar una persecución de índole represiva. A su vez, el reclamo represivo, debe ser aduanero, tributario o cambiario.

Por supuesto que resulta difícil establecer respuestas genéricas o absolutas que engloben o den respuesta a todos los casos; es claro que corresponderá estudiar caso por caso. Pero definitivamente entiendo que el mero hecho de que exista una desestimación del precio de la transacción como valor aduanero en una compraventa realizada entre empresas vinculadas, no puede

automáticamente generar un reclamo de índole represivo.

Por lo pronto, el norte siempre debe ser el principio de legalidad, lo que supone la necesaria adecuación de la conducta a alguno de los tipos represivos vigentes. Además, debemos tener presente que aun en el caso de que a partir de la investigación de valor se determinara que el precio de la transacción no resulta aceptable como valor aduanero, ello no lo transforma automáticamente en un precio inexacto ni fraudulento.

En este orden de ideas, la sola existencia de precios comparables superiores o inferiores no es motivo para considerar el precio de la transacción en inexacto y menos para sancionar la conducta del declarante. Tampoco lo es el hecho de que exista una venta anterior por un valor distinto, pues ello resulta habitual en el esquema de comercialización entre empresas vinculadas.

En definitiva, no es la modalidad de triangulación lo que está mal, tampoco la existencia de una cadena de valor; la planificación fiscal es una realidad implícita en la economía de opción con respaldo doctrinario y jurisprudencial. Lo que sí corresponde combatir es la manipulación artificiosa de los precios para obtener ventajas indebidas, la distorsión de los valores podría generar encuadres represivos. Pero no basta la diferencia de precios, sino que corresponderá acreditar que esa diferencia es el resultado de una declaración irreal del precio acompañada de conductas con entidad suficiente para entorpecer el control aduanero.

LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DEL GATT

Gustavo Zunino

I. Introducción

En las VIII Jornadas de Derecho Aduanero celebradas el 19 de octubre de 2022, se conmemoraron los setenta y cinco años del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, generalmente conocido por su acrónimo en idioma inglés "GATT". Esta es la versión escrita y un poco ampliada de mi exposición de ese día.

El GATT, por un lado, es un conjunto de normas básicas del comercio internacional, destinado a regular el comercio de mercaderías entre los Estados Partes; es también un foro de negociación de los aranceles y de las cuestiones comerciales. Ambas características aparecen en las finalidades básicas del Acuerdo como lo son la eliminación de las restricciones directas fundadas en principios económicos, la reducción sustancial de los aranceles y la eliminación de un eventual trato discriminatorio basado en el origen de los productos.

El GATT resulta, en síntesis, un acuerdo intergubernamental y carece de personalidad jurídica internacional, quienes lo integran son denominados Estados Partes o Partes Contratantes, que mantienen su autonomía. Estuvo administrado por una Secretaría General y cada parte es titular de un voto.

Se alzan en el tratado dos principios básicos: el de transparencia y el de no discriminación. El primero hace referencia a la publicidad de las normas y al derecho de información que tienen los países parte sobre las medidas adoptadas, derecho que era de singular importancia a la fecha en que fue suscripto y el segundo es la igualdad de trato entre los distintos oferentes y orígenes.

Hasta el año 1994 la denominación del tratado no necesitaba de ningún otro aditamento, pero esa situación se modificó con la entrada en vigencia de los acuerdos resultantes de la finalización de la Ronda

Uruguay, que aprobaron, entre muchos otros, el conocido como GATT 1994, que se considera jurídicamente distinto al GATT 1947 (art. II, 4, Ac. Marrakech), aunque sus normas son casi idénticas.

Fue suscripto el 30 de octubre de 1947 por veintitrés países¹ bajo la premisa de que el desarrollo y fortalecimiento del comercio internacional eran necesarios para asegurar la paz alcanzada luego de la segunda guerra. A su vez para lograr ese objetivo era necesario propugnar una reducción arancelaria, pues se consideró que los elevados derechos de aduana constituían obstáculos graves para ese fin.

El Acuerdo constaba entonces de tres partes: a) en la primera (artículos I y II) los Estados Partes aseguran entre sí el principio de la nación más favorecida y se listan ciertas concesiones; b) en la segunda (artículos III a XXIII) se establecen los principios que regirán las relaciones comerciales entre las partes y c) en la tercera se establecieron las normas relacionadas con la administración y funcionamiento del Acuerdo (artículos XXIV a XXXV). En el año 1965 se incorporó la parte IV denominada "Comercio y Desarrollo" (arts. XXXVI a XXXVIII).

Las negociaciones arancelarias se realizaron en las denominadas conferencias², que luego por la importancia fueron denominadas "rondas"³ de negociaciones entre los países. En sus comienzos las negociaciones se hacían por productos, pero a partir de la Ronda

¹ Los países que firmaron el acuerdo original fueron: Australia, Bélgica, Brasil, Birmania, Canadá, Ceilán, Chile, China Nacionalista, Cuba, Checoslovaquia, Francia, Holanda, India, Líbano, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Pakistán, Reino Unido, Rodesia del Sur, Siria, República Sudafricana y Estados Unidos.

² Ginebra (1947); Annecy (1949), Torquay (1950-1951) y Ginebra (1955-1956).

³ Dillon (1961-1962); Kennedy (1964-1967); Tokio (1973-1979) y Uruguay (1986-1995).

Kennedy se optó por una vía más sencilla como fue la de negociar rebajas lineales por grandes grupos de la nomenclatura.

La República Argentina decidió su ingreso por ley 16.834, sancionada por el Congreso de la Nación el 30 de octubre de 1965 y promulgada por Decreto 11.045/65 del Dr. Arturo H. Illia. Dicha adhesión se concretó de manera definitiva por la ley 17.799 que incluyó una lista de productos negociados y su aplicación se reguló por el Decreto 6351/68, aunque la ratificación se hizo con algunas reservas que por entonces eran permitidas y que desaparecieron como consecuencia del Acuerdo de Marrakech.

Si se quiere analizar de manera objetiva el éxito o el fracaso del GATT con respecto a su finalidad de lograr la reducción de los aranceles y fortalecer el comercio internacional, se debe hacer la lectura de la lista de aranceles ofrecida por nuestro país en 1968 de ingreso al Acuerdo, en la que se puede observar en algunos casos derechos superiores al 100%; y, en el caso más extremo, para los encendedores de la entonces NAB (nomenclatura de Bruselas, aprobada por la ley 16.686) 98.10.00.01 estaba prevista una alícuota de derechos del 320%, que se reducía al 130%, para los países integrantes del Acuerdo. Y eso sin contar a los precios oficiales que aumentaban la base imponible y que se aplicaban con profusión para la importación de muchísimos productos. Comparado con el máximo actual negociado por la Argentina del 35% ad valorem y sin precios oficiales, puede afirmarse que en estos cincuenta y cinco años desde la adhesión al GATT el objetivo parece cumplido, más allá de la apreciación que sostiene que nuestro país conserva un sesgo proteccionista, comparado incluso con los países vecinos.

Los acuerdos alcanzados al finalizar la Ronda Uruguay y el Acuerdo de Marrakech del 15 de abril de 1994, que fueron aprobados por el país por la ley 24.425, significaron un profundo cambio en las reglas del GATT. El establecimiento de la Organización Mundial de Comercio como órgano con personería jurídica internacional y con facultades para aplicar los acuerdos y constituirse en el foro

de las negociaciones arancelarias ha sido sumamente importante.⁴

Esa relevancia resulta del hecho que la ratificación del acuerdo de la OMC significa para los países miembros la aceptación sin reservas de los acuerdos alcanzados en la Ronda Uruguay, dado que “*son vinculantes para todos sus miembros*” (art. II,2); también del hecho de haberse ampliado el alcance del GATT ya que además de la regulación sobre el comercio internacional de mercaderías, alcanzó al comercio de servicios (Acuerdo General de Comercio de Servicios) y a la aplicación de los derechos de propiedad intelectual relacionado con el comercio (ADPIC/TRIPS). Se sumó también el procedimiento de solución de controversias que resultó de utilización por casi todos los países y que tuvo mucha eficiencia al principio.

Y si además de la reducción de los aranceles se quisiera examinar el ámbito de aplicación alcanzado por el GATT, después de setenta y cinco años, no solo por las materias alcanzadas sino por la red global alcanzada se debería recordar que de los veintitrés países firmantes en 1947 o de los cuarenta y nueve estados que lo integraban cuando la Argentina concretó su adhesión, hoy incluye a ciento sesenta y cuatro estados partes del Acuerdo, que son miembros de la OMC.

II. Trato de la nación más favorecida (NMF)

II.A Características generales.

La cláusula (NMF) es una norma del derecho internacional que puede ser de carácter unilateral, bilateral o multilateral, en virtud de la cual una o más partes se obligan individualmente, entre sí o a favor de terceros a otorgar el trato más beneficioso que reciba un tercer estado en la materia que es objeto de la cláusula.

Es frecuente su utilización en el comercio internacional y también lo es en materia de residencia, transporte, navegación y utilización de puertos, pero nada impediría su extensión a otras materias.

⁴ BASALDÚA, Ricardo X., *La Organización Mundial del Comercio y la Regulación del Comercio Internacional*, Buenos Aires, Lexis-Nexis, 2007.

En el GATT el principio está enunciado en el artículo I, de la siguiente manera:

“Trato de la nación más favorecida”

“Cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedida por una Parte Contratante a un producto originario de otro País o destinado a él, será concedida inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás Partes contratantes o a ellas destinado”.

De manera uniforme la doctrina y los órganos de solución de controversias, califican al principio de la nación más favorecida como la piedra angular del GATT y uno de los pilares del sistema de comercio de la OMC, que ha servido siempre de fundamento básico y motor de concesiones en las negociaciones comerciales además de asegurar la vigencia del principio de no discriminación de manera automática, inmediata e incondicionalmente según el Acuerdo. (WT/DS246/AB/R, párrafo 101).

Con la aprobación del GATT en el año 1995, el principio quedó contemplado en el artículo II.1 en los siguientes términos:

“...cada Miembro otorgará inmediata e incondicionalmente a los servicios y a los proveedores de servicios de cualquier otro Miembro un trato no menos favorable que el que conceda a los servicios similares y a los proveedores de servicios similares de cualquier otro país...”.

También en ese año formó parte de los ADPIC, en los siguientes términos:

“...Con respecto a la protección de la propiedad intelectual, toda ventaja, favor, privilegio o inmunidad que conceda un Miembro a los nacionales de cualquier otro país, se otorgará inmediatamente y sin condiciones a los nacionales de todos los demás Miembros...”.

El artículo 44 de la ALADI (Tratado de Montevideo 1980) contiene una disposición similar: *“Las ventajas, favores, franquicias, inmunidades y privilegios que los países miembros apliquen a productos originarios de*

o destinados a cualquier otro país miembro o no miembro, por decisiones o acuerdos que no estén previstos en el presente Tratado o en el Acuerdo de Cartagena, serán inmediata e incondicionalmente extendidos a los restantes países miembros”. De manera similar antes lo había establecido el artículo 21 de la ALALC (Tratado de Montevideo de 1960) y dispuso: *“En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de una Parte Contratante gozarán en el territorio de otra Parte Contratante de tratamiento no menos favorable que el que se aplique a productos similares nacionales”.*

Volviendo a lo que es materia específica en esta exposición, corresponde señalar que el ámbito de aplicación del principio en el GATT es amplísimo en tanto rige para los derechos de aduana, las cargas de cualquier otra clase, los impuestos a las importaciones o a las exportaciones y los que gravan las transacciones internacionales, incluso a la metodología de la aplicación de esas exacciones. Su alcance no es sólo tributario pues también alcanza a los reglamentos que se dicten en la materia y a las formalidades de las importaciones y las exportaciones.

El GATT encumbra la no discriminación de los productos basada en su origen entre los países partes, lo hace mediante el principio NMF e internamente con el estado importador en el principio del trato nacional (art. III, GATT). La aplicación del principio constituyó un potente instrumento de liberalización del comercio internacional, pues la ventaja concedida a un miembro o a un tercero, automáticamente se extiende al resto de los países miembros. No es aplicable en cambio la hipótesis contraria: la ventaja acordada a un país miembro no es extensible a terceros que no lo son.

El Acuerdo no solo regula la extensión del beneficio, sino también la forma en que se concretará. Textualmente la norma establece que cualquier favor, privilegio o inmunidad, será concedido *“inmediata e incondicionalmente”* a todo otro producto similar originario de los territorios de los países miembros de la OMC o a ellos destinados. El vocablo *“inmediatamente”* se

refiere al tiempo en que deberá funcionar la extensión del beneficio y significa que, sin demora alguna, mientras que “*incondicionalmente*” está claramente referido a que dicha extensión no podrá subordinarse al cumplimiento de condición alguna, sea por parte de un tercero o de cualquier otra persona.

La norma alude a cualquier “*ventaja*” que debe ser entendida en sentido amplio, comprensivo de cualquier beneficio de hecho o de derecho.

En cuanto a la “*similitud*” de los productos no existe un criterio uniforme, de modo que para determinar si existe habrá que tener en cuenta la finalidad de las normas; establecer bajo qué condiciones dos mercaderías son similares en el Acuerdo del GATT las propiedades y características de las mercaderías; la percepción de los consumidores; su situación en los mercados y hasta la ubicación en la posición arancelaria de la Nomenclatura respectiva (lo que no siempre será definitorio pues dependerá de la especialidad que tenga la descripción de esa posición).

II.B. Excepciones a la aplicación del principio NMF.

No obstante su relevancia, el principio de la nación más favorecida contiene excepciones para su aplicación en el propio acuerdo.

Unas primeras son de carácter general y no solo afectan a este principio sino a todos los demás, como son las excepciones de los artículos XX, XXI y XXV. Debo aclarar que en un antiguo trabajo en coautoría con el recordado Aldo Fratalocchi, incluimos esta última norma entre las excepciones al principio⁵, pero en un nuevo análisis lo debiéramos haber excluido, ya que se trata de una excepción que puede afectar a cualquiera de los compromisos en el GATT. En tal sentido, el artículo XXV del Acuerdo prevé la existencia de permisos para incumplir ciertas disposiciones en la medida que cuente con la autorización de la Conferencia Ministerial.

⁵ *Comercio Internacional de Mercaderías*, en coautoría con Aldo Fratalocchi, Buenos Aires, Ed. Osmar Buyatti, 1997, pág.32, in fine.

Dice en su parte pertinente la norma: “... *en circunstancias excepcionales diferentes a las previstas especialmente en el acuerdo, un país miembro puede ser eximido de cumplir con las obligaciones impuestas en el tratado, siempre que obtenga una autorización apoyada por los dos tercios de los votos emitidos y de que esa mayoría represente a más de la mitad de las partes contratantes*”.

Tampoco mencionaremos por resultar anacrónicas las excepciones para los territorios aduaneros mencionados en el párrafo del artículo I, fundada en razones previas al acuerdo y que aparecen en los Anexos al GATT (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Commonwealth de Australia, Territorios dependientes de Nueva Zelandia, Unión Francesa, etc.).

Las excepciones concretas al principio de la nación más favorecida son dos: a) los acordados entre las partes que integran acuerdos regionales de integración (uniones aduaneras y zonas de libre comercio) y b) los casos previstos en la denominada cláusula de habilitación.

B.1. Excepción al principio NMF en los acuerdos de integración.

Los convenios de integración están previstos en el GATT que los considera compatibles con sus objetivos en la medida que tengan por objeto favorecer el comercio entre los territorios constitutivos, sin crear obstáculos o restricciones con las otras partes contratantes.

El artículo XXIV del Acuerdo dispone que, para considerarse válidas, las zonas de libre comercio y las uniones aduaneras deben liberar lo esencial de los intercambios entre los estados partes (XXIV.8), a su vez frente a terceros estados no deben establecer condiciones más gravosas a las que existían con anterioridad. Entre los acuerdos para la integración, el GATT define a las zonas de libre comercio como “... *un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminan los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (excepto, en la medida en que sea necesario, las restricciones autorizadas en virtud de los artículos XI, XII, XIII, XIV, XV y XX) con respecto a lo esencial de los intercambios*”. La

unión aduanera es más avanzada y el concepto para el GATT consiste en “la *substitución de dos o más territorios aduaneros por un solo territorio aduanero*”, de manera que además de la liberación de lo esencial de los intercambios al menos de las mercaderías originarias, cada uno de los Miembros de la unión aplique al comercio con los terceros derechos de aduana y demás reglamentaciones del comercio que, en substancia, sean idénticos.

En ambos procesos de integración quedan liberados lo esencial de los intercambios entre sí; en la unión aduanera existe además un territorio común y un arancel externo en común, de modo que obliga a las partes a tener una misma política de comercio exterior, una posición común en las negociaciones internacionales y un mínimo de coordinación en todas las áreas vinculadas al comercio exterior.

El denominado “*Entendimiento relativo a la interpretación del artículo XXIV del GATT 1994*”, armonizó algunas de las normas del artículo XXIV al establecimiento de la OMC y delegó la competencia para la revisión de cumplimiento de los recaudos en el Consejo de Comercio de Mercaderías. Obliga también a las partes que estén en un proceso de formación de un espacio de integración de comunicar también al Consejo de Mercaderías, por otra parte, estableció en diez años el plazo razonable para concretar la zona de libre comercio o la unión aduanera, salvo en casos excepcionales (sic) y deberán los integrantes de ese espacio brindar una explicación al Consejo de Comercio de Mercaderías.

B.2. Excepciones establecidas para que los países desarrollados puedan otorgar ventajas a países en desarrollo o menos desarrollados, sin extenderla a terceros países (Sistema General de Preferencias, Cláusula de habilitación y otras).

En los países en desarrollo primaba a fines de la década iniciada en 1950, la tesis de Raúl Prebisch conocida como el deterioro de los términos del intercambio, según la cual cada vez se necesitaban más productos primarios para adquirir la misma cantidad de productos

industrializados. En la práctica estos países se veían obligados a adoptar medidas para restringir las importaciones y dictar medidas de protección para las industrias que tenían instaladas. Estas circunstancias eran contrarias a los objetivos del GATT y se intentó resolverla, mediante las excepciones mencionadas en el título de este apartado.

En el año 1964 se incorporó la parte IV al GATT, titulada “COMERCIO Y DESARROLLO” que entró en vigencia al año siguiente. El artículo XXXVI reconoció la situación y destacó que era necesario “asegurar un aumento rápido y sostenido de los ingresos de exportación” de los países en desarrollo a fin de procurarles recursos crecientes para su desarrollo económico, aún sin que los beneficios concedidos sean recíprocos.

El Sistema Generalizado de Preferencias (SGP) tuvo su reconocimiento en la II Conferencia de 1968 de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo, más conocida por sus siglas en inglés, UNCTAD, que se desarrolló en Nueva Delhi. Las resoluciones de la UNCTAD son recomendaciones que no son obligatorias para los Estados, pero que en este caso tuvieron bastante aceptación.

Con posterioridad en la Ronda Tokio, se adoptó la Cláusula de Habilitación fue adoptada por la Decisión del 28 de noviembre de 1979, bajo el título “*TRATO DIFERENCIADO Y MÁS FAVORABLE, RECIPROCIDAD Y MAYOR PARTICIPACIÓN DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO*” (L/4903), cuyo numeral 1 permitió a las partes contratantes conceder un trato diferenciado y más favorable a los productos originarios de los países en desarrollo, sin hacerlo extensivo a las otras partes contratantes.

El beneficio según la cláusula: a) estará destinado a facilitar y fomentar el comercio de los países en desarrollo y no a poner obstáculos o a crear dificultades indebidas al comercio de otras partes contratantes; b) no deberá constituir un impedimento para la reducción o eliminación de los aranceles y otras restricciones del comercio con arreglo al principio de la nación más favorecida; c) deberá, cuando dicho trato sea concedido por partes contratantes desarrolladas a países en desarrollo, estar concebido y, si es necesario,

ser modificado de modo que responda positivamente a las necesidades de desarrollo, financieras y comerciales de los países en desarrollo.

Establece a cargo del concedente la obligación de comunicar a todas las partes contratantes los beneficios otorgados y de responder a las consultas que le formulen dichas partes. Reitera el principio de que los países desarrollados no esperan reciprocidad por los E.1.1.1 CE — Preferencias arancelarias, párrafo 90 (WT/DS246/AB/R) ... Al emplear la expresión “no obstante”, el párrafo 1 de la Cláusula de Habilitación permite que los Miembros otorguen un “trato diferenciado y más favorable” a los países en desarrollo “a pesar de” la obligación NMF del párrafo 1 del artículo I. De lo contrario, ese trato sería incompatible con el párrafo 1 del artículo I porque no se concede a todos los Miembros de la OMC “inmediata e incondicionalmente”. De esta forma, el párrafo 1 exime a los Miembros de la necesidad de cumplir la obligación contenida en el párrafo 1 del artículo I con el fin de otorgar un trato diferenciado y más favorable a los países en desarrollo, con la condición de que ese trato esté de acuerdo con las condiciones estipuladas en la Cláusula de Habilitación. En ese sentido, la Cláusula de Habilitación funciona como una “excepción” al párrafo 1 del artículo I. compromisos que adquieran en las negociaciones comerciales en cuanto a reducir o eliminar los derechos de aduana y otros obstáculos al comercio de los países en desarrollo.

En la Ronda Uruguay se aprobó la “Decisión relativa a las medidas en favor de los países menos adelantados”, en virtud de la cual se reafirmó la cláusula de habilitación, de manera categórica: “(...) en la medida en que sea posible, las concesiones NMF relativas a medidas arancelarias y no arancelarias convenidas en la Ronda Uruguay respecto de productos cuya exportación interesa a los países menos adelantados podrán aplicarse de manera autónoma, con antelación y sin escalonamiento. Se considerará la posibilidad de mejorar aún más el SGP y otros esquemas para productos cuya exportación interesa

especialmente a los países menos adelantados”.

No existe un desarrollo único de los beneficios concedidos a los países en desarrollo o menos desarrollados⁶, son numerosos los beneficios otorgados, pero en cierto sentido resultan anárquicos, ya que por lo pronto no existe una categoría conceptual que defina de manera previa las condiciones para ser considerado un país en desarrollo o menos desarrollado. Se suma a lo anterior que al resultar potestativo los países eligen a las partes receptoras, según sus intereses de diversa índole, ya que si bien se sostiene que no debiera existir discriminación en el otorgamiento han sido varios los

⁶ (WT/DS27/AB/R) No existe un esquema único de ventajas concedidas por los países desarrollados bajo el paraguas de la cláusula de habilitación, generalmente consiste en exención o reducción de derechos de importación, para ciertos productos. En realidad, es decisión propia de cada país decidir cuál es la ventaja, su duración, condiciones y elección del beneficiario, solo tienen la carga de la notificación de los instrumentos concedentes.

cuestionamientos en tal aspecto⁷, dado que no

⁷ (WT/DS246/AB/R) ... la nota 3 al párrafo 2 a) establece que además de “*sin discriminación*” las preferencias arancelarias otorgadas en el marco de los esquemas SGP deben ser “*generalizadas*”. Con arreglo al sentido corriente de ese término, las preferencias arancelarias concedidas en el marco de los esquemas SGP deben ser “*generalized*” (“*generalizadas*”) en el sentido de que ellas “*are applied more generally; [or] become extended in application*” (“*se aplican de forma más general; [o] tienen amplia aplicación*”). Sin embargo, este sentido corriente considerado aisladamente quizá no refleje la significación plena del término en el contexto de la nota 3 de la Cláusula de Habilidadación, especialmente debido a que ese término fue consecuencia de laboriosas negociaciones que condujeron al SGP. A este respecto, tomamos nota de la constatación del Grupo Especial de que, al exigir que las preferencias arancelarias de conformidad con el SGP fueran “*generalizadas*” tanto los países desarrollados como los países en desarrollo trataron de eliminar las preferencias “*especiales*” existentes que se concedían sólo a determinados países en desarrollo seleccionados. De forma análoga, en respuesta a nuestras preguntas en la audiencia, los participantes convinieron en que uno de los objetivos de la Decisión sobre las exenciones de 1971 y de la Cláusula de Habilidadación fue eliminar el sistema fragmentado de preferencias especiales que se basaba, en general, en los vínculos históricos y políticos entre los países desarrollados y sus antiguas colonias. (WT/DS246/AB/R). Tras examinar el texto y el contexto de la nota 3 al párrafo 2 a) de la Cláusula de Habilidadación y el objeto y fin del Acuerdo sobre la OMC y la Cláusula de Habilidadación, llegamos a la conclusión de que la expresión “*sin discriminación*” de la nota 3 no prohíbe a los países desarrollados Miembros conceder diferentes preferencias arancelarias a productos originarios de beneficiarios diferentes del SGP, siempre que ese trato arancelario diferenciado cumpla las demás condiciones de la Cláusula de Habilidadación. No obstante, en virtud de la expresión “*sin discriminación*”, los países que conceden preferencias están obligados, al conceder ese trato

es sencillo determinar cuándo un estado parte tiene las mismas características de otro país beneficiario del SGP.⁸

Como hemos visto, los textos aseguran que este tipo de beneficios se encuentran excluidos del principio de reciprocidad, lo que no quiere significar sin embargo que se constate cierta condicionalidad, ya que en muchos casos se exigen algunas cargas como contracara del beneficio (derechos laborales, ecología, reconocimiento de derechos de propiedad intelectual).

La situación de los países en desarrollo parece haber cambiado en el marco del GATT, pues a grandes rasgos hoy deben ser las dos terceras partes del total de los ciento sesenta y cuatro miembros.

III. Trato Nacional en materia de tributación y de reglamentaciones interiores

Al igual que el principio NMF evita la discriminación de trato entre los productos de

arancelario diferenciado, a garantizar la posibilidad de un trato idéntico a todos los beneficiarios del SGP que se hallan en una situación similar, es decir, a todos los beneficiarios del SGP que tienen las “*necesidades de desarrollo, financieras y comerciales*” a las que se pretende dar respuesta con el trato en cuestión.

⁸ (WT/DS246/AB/R) ...Al emplear la expresión “*no obstante*”, el párrafo 1 de la Cláusula de Habilidadación permite que los Miembros otorguen un “*trato diferenciado y más favorable*” a los países en desarrollo “*a pesar de*” la obligación NMF del párrafo 1 del artículo I. De lo contrario, ese trato sería incompatible con el párrafo 1 del artículo I porque no se concede a todos los Miembros de la OMC “*inmediata e incondicionalmente*”. De esta forma, el párrafo 1 exige a los Miembros de la necesidad de cumplir la obligación contenida en el párrafo 1 del artículo I con el fin de otorgar un trato diferenciado y más favorable a los países en desarrollo, con la condición de que ese trato esté de acuerdo con las condiciones estipuladas en la Cláusula de Habilidadación. En ese sentido, la Cláusula de Habilidadación funciona como una “*excepción*” al párrafo 1 del artículo I.

distintos países miembros, la cláusula de trato nacional tiene por objeto evitar la discriminación, en este caso, entre los productos de origen extranjero y los similares del país. En realidad, está planteado de manera tal que las regulaciones tributarias y comerciales no pueden ser más desfavorables que los aplicados a los nacionales. Por otro lado, resguarda otro objetivo del GATT como es el que la protección de la producción nacional se realice por vía de los aranceles aduaneros.

Este principio tiene por finalidad asegurar que las reducciones arancelarias, así como el resultado de las negociaciones obtenidas en las rondas comerciales o acuerdos, no sean menoscabadas luego de que las mercaderías han ingresado al territorio nacional, de modo que se eviten las medidas proteccionistas.

A diferencia de lo que ocurre con el principio NMF no existe una cláusula desigual para los países en desarrollo o en vías de desarrollo, de modo que su aplicación es más general.

Se encuentra formulado de manera general en el artículo III.1 del Acuerdo y alcanza a:

- Los tributos (*"impuestos y cargas interiores"* en la redacción del tratado)
- Leyes, reglamentos y prescripciones que afecten: la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte o la distribución y el uso en el mercado interno, con excepción de las normas para el transporte.
- El uso de productos en el mercado interno
- Reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban: la mezcla, la transformación o el uso de productos en cantidades ciertas y determinadas.

Para todos esos casos las normas no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja a la producción nacional. Este es el principio general y rector de la cuestión, que se particulariza en los siguientes párrafos de la norma.⁹

⁹ (WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R). El párrafo 1 del mismo artículo formula el principio general de que no deberían aplicarse medidas interiores de manera que se proteja la producción nacional. Este principio general informa el resto del artículo III. La finalidad del citado párrafo 1 es establecer ese principio

El apartado III.2 reafirma este principio en materia tributaria en dos oraciones. La primera de ellas con la aclaración que los productos que se importen de cualquier parte contratante no estarán sujetos directa ni indirectamente a impuestos u otras cargas interiores de cualquier clase que sean superiores a los aplicados a los productos nacionales similares. La segunda oración del párrafo tiene otro énfasis y se refiere a que dichas medidas tributarias no podrán aplicarse de modo de proteger a la producción nacional, para los productos competitivos aunque no sean similares. Mientras en la primera parte (productos similares) no se admite que sean superiores, en la segunda se exige que no se adopten medidas de protección.

Dicho de otro modo, la primera oración se refiere a que los productos similares no recibirán tributos superiores a los nacionales, mientras la segunda frase se refiere a que los productos comparables o sustituibles no serán tratados de manera de proteger a la industria nacional.

Si bien la primera categoría (productos similares) parece estable, la segunda (productos competitivos) puede variar según las modificaciones del mercado¹⁰, tampoco

general y que sirva de guía para la comprensión e interpretación de las obligaciones específicas que figuran en el párrafo 2 del artículo III y los demás párrafos del mismo artículo, respetando al propio tiempo, y no disminuyendo en ningún modo, el significado de la actual redacción de los textos de esos otros párrafos. En suma, el párrafo 1 del artículo III constituye parte del contexto del párrafo 2, del mismo modo que constituye parte del contexto de cada uno de los demás párrafos del artículo III. Cualquier otra lectura del artículo III tendría el efecto de vaciar de sentido el texto del párrafo 1, lo que violaría el principio fundamental de la efectividad en la interpretación de tratados. Coherentes con este principio de efectividad, y con las diferencias textuales en las dos frases, creemos que el párrafo 1 del artículo III informa la primera frase y la segunda frase del párrafo 2 del mismo artículo de diferentes formas.

¹⁰ (WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R). La expresión *"directamente competidores o directamente sustituibles entre sí"* describe un determinado tipo de relación entre dos productos, uno importado y el otro nacional. De la formulación de la expresión

tiene relevancia la cantidad de productos importados ya que lo importante es que tengan iguales condiciones de competencia¹¹

A continuación, el III.4 dispone que los productos importados de otra parte contratante no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte la venta, la compra, el

resulta evidente que la esencia de esa relación es que los productos están en competencia. Esto es evidente tanto por la palabra “competidores” que significa “*characterized by competition*” (caracterizado por la competencia), y la palabra “sustituibles” que significa “*able to be substituted*” (que pueden ser sustituidos). El contexto de la relación de competencia necesariamente es el mercado, dado que constituye el foro donde los consumidores eligen entre los distintos productos. La competencia en el mercado es un proceso dinámico, que evoluciona. En consecuencia, la expresión “*directamente competidores o directamente sustituibles entre sí*” implica que la relación de competencia entre los productos no ha de ser analizada exclusivamente por referencia a las p N.1.2.2

¹¹(WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R) El objetivo general y fundamental del artículo III es evitar el proteccionismo en la aplicación de los impuestos y medidas reglamentarias interiores. Más concretamente, el propósito del artículo III “es el de que las medidas interiores no se apliquen a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional”. A este fin, el artículo III obliga a los Miembros de la OMC a facilitar para los productos importados unas condiciones de competencia iguales a las de los productos nacionales. ... carece de importancia que “los efectos comerciales” de la diferencia tributaria entre los productos importados y los nacionales, reflejada en los volúmenes de las importaciones, sean insignificantes o incluso inexistentes; el artículo III protege las expectativas no de un determinado volumen de comercio, sino más bien las expectativas de la relación de competencia en condiciones de igualdad entre los productos importados y los nacionales. ... La obligación de trato nacional del artículo III es una prohibición general del uso de impuestos u otras medidas reglamentarias interiores de modo que se proteja la producción nacional. Esta obligación también se extiende claramente a productos que no son objeto de consolidaciones en virtud del artículo II ...

transporte la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior. Finalmente se prohíbe a las reglamentaciones interiores imponer cantidades mínimas de insumos o productos nacionales, para los productos que provengan de mezclas o de transformación.

Las normas del artículo III excluyen su aplicación para la aplicación de tarifas diferentes en los transportes interiores, cuando estén basadas exclusivamente en la utilización económica de los medios de transporte y no el origen del producto. Tampoco se aplicarán estas disposiciones para las películas cinematográficas que tienen una regulación específica en el GATT (art. 4).

Por lo tanto, según el sentido corriente de la expresión, los productos son competidores o sustituibles entre sí cuando son intercambiables o si se ofrecen, como lo señaló el Grupo Especial, “*como medios alternativos de satisfacer una necesidad o inclinación determinada*”. En particular, en un mercado donde haya obstáculos reglamentarios al comercio o a la competencia, es muy posible que exista una demanda latente.

IV. Transparencia y seguridad jurídica

Este es uno de los principios esenciales del GATT y está contenido principalmente en el artículo X, bajo la denominación “*Publicación y aplicación de los reglamentos comerciales*”. Dicho título no describe adecuadamente la importancia fundamental que tiene la norma, como garantía de los importadores y exportadores de cada país, ya que entre otros beneficios establece la necesidad de establecer tribunales independientes para la revisión de los actos que sean objeto de cuestionamiento. A mi entender tampoco alcanza el vocablo transparencia para denotar su significación, pues establece garantías sustanciales al derecho de defensa de los particulares, como lo es la independencia y la garantía de razonabilidad.

En los comienzos del GATT y durante muchos años el principio de transparencia estaba dirigido a la posibilidad de los Estados Partes de conocer las normas vinculadas al comercio exterior, especialmente las

vinculadas con la protección arancelaria y no arancelaria.

IV.A. Publicidad

La primera garantía es la exigencia de la publicidad de las normas generales referidas a la clasificación arancelaria, a las alícuotas e impuestos aplicables a los productos importados. A diferencia de los efectos entre las partes, la vigencia de los Protocolos respecto de terceros, exigirá su publicación en el Boletín Oficial. Se trata de un principio universal aplicable a toda norma jurídica en un estado de derecho, el que establece que para poder cumplir o exigir el cumplimiento coactivo de una norma es necesario que sea conocida. La casi totalidad de las normas constitucionales de la región garantizan que nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe.

El conocimiento anticipado de las reglas de juego, es decir de los derechos y de las obligaciones es la base de la certeza y de la seguridad jurídica.

Textualmente la norma dispone:

“1. 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 o a la valoración en aduana de productos, a los tipos de los derechos de aduana, impuestos u otras cargas, o a las prescripciones, restricciones o prohibiciones de importación o exportación, o a la transferencia de pagos relativa a ellas, o a la venta, la distribución, el transporte, el seguro, el almacenamiento, la exposición, la transformación, la mezcla o cualquier otra utilización de dichos productos, serán publicados rápidamente a fin de que los gobiernos y los comerciantes tengan conocimiento de ellos. Se publicarán también los acuerdos relacionados con la política comercial internacional y que estén en vigor entre el gobierno o un organismo gubernamental de una parte contratante y el gobierno o un

organismo gubernamental de otra parte contratante. Las disposiciones de este párrafo no obligarán a ninguna parte contratante a revelar informaciones de carácter confidencial cuya divulgación pueda constituir un obstáculo para el cumplimiento de las leyes o ser de otra manera contraria al interés público, o pueda lesionar los intereses comerciales legítimos de empresas públicas o privadas”.

Según la transcripción precedente, es aplicable la misma garantía de publicación respecto de los acuerdos relacionados con la política comercial o internacional.

El precepto se refiere exclusivamente a las normas de alcance general, lo que es razonable pues los actos de alcance particular deben ser objeto de notificación.

En nuestro país, el Decreto 415/1991 dispone que los acuerdos suscriptos por la República Argentina en el marco jurídico de la ALADI, entrarán en vigor en las condiciones y a partir de las fechas que en cada uno de ellos convenga, sin perjuicio de su publicación en el Boletín Oficial. Esta norma es coherente con el derecho de los tratados en el sentido que obligan a los Estados Partes desde que son suscriptos, pero la vigencia antes de su publicación puede ser cuestionada.

En efecto, a la luz de lo establecido en el X.2, el referido decreto 415/91 debe ser relativizado cuando el nuevo acuerdo signifique la aprobación de una norma más gravosa a la anteriormente vigente. El decreto es contrario también a la ley 24.080 publicada en el Boletín Oficial del 18 de junio de 1992. El artículo 3 de esta norma dispone: “Los tratados y convenciones internacionales que establezcan obligaciones para las personas físicas y jurídicas, que no sea el Estado Nacional, son obligatorios sólo después de su publicación en el Boletín Oficial observándose al respecto lo prescripto por el artículo 2º del Código Civil”.

El decreto 415/91 es de rango inferior y por tanto inoponible a la disposición transcrita del artículo X del GATT y de la ley 24.080.

En la Unión Europea se ha reforzado el carácter obligatorio inmediato de los

Reglamentos Comunitarios, pero a condición de que se publiquen en el Diario Oficial de las Comunidades. Es decir el denominado “efecto directo” de las normas comunitarias, en un mercado común significa que no requieren de su ratificación por un órgano de gobierno local, pero en cualquier caso es necesaria su publicación. Dispone en tal sentido el Tratado de la Unión que “los actos legislativos se publicarán en el Diario Oficial de la Unión Europea. Entrarán en vigor en la fecha que ellos mismos fijen o, a falta de ella, a los veinte días de su publicación. Los reglamentos, las directivas que tengan por destinatarios a todos los Estados miembros, así como las decisiones que no indiquen destinatario, se publicarán en el Diario Oficial de la Unión Europea. Entrarán en vigor en la fecha que ellos mismos fijen o, a falta de ella, a los veinte días de su publicación. Las demás directivas, así como las decisiones que indiquen un destinatario, se notificarán a sus destinatarios y surtirán efecto en virtud de dicha notificación”. (Art. 297, Versiones consolidadas del tratado de la Unión Europea y del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea. Diario Oficial del 7 de junio de 2016).

IV.B. Irretroactividad

El apartado 2 del artículo X, establece:

“2. No podrá ser aplicada antes de su publicación oficial ninguna medida de carácter general adoptada por una parte contratante que tenga por efecto aumentar el tipo de un derecho de aduana u otra carga sobre la importación en virtud del uso establecido y uniforme, o que imponga una nueva o más gravosa prescripción, restricción o prohibición para las importaciones o para las transferencias de fondos relativas a ellas.”

En base al principio sentado por esta norma, no puede el legislador modificar un derecho adquirido de carácter patrimonial, cuya incorporación se produjo al amparo de la legislación anteriormente vigente. En el concreto ámbito tributario significa que la Administración no podrá aplicar un tributo

diferente al vigente a la fecha en que se produjo el hecho imponible, según la legislación vigente en cada país. En el ámbito infraccional aduanero supone que nadie podrá ser juzgado ni condenado sino por una ley previa, anterior al hecho en proceso. Otros instrumentos internacionales establecen similares principios (véase el artículo 9 del Pacto de San José de Costa Rica).

Las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios celebradas en Montevideo, Uruguay, en 1984 sostuvieron que la irretroactividad de las normas jurídico-tributaria constituyen una existencia fundamental del Estado de Derecho como expresión directa de sus principios informadores como son, entre otros, los de legalidad, seguridad jurídica e igualdad.

Este principio de irretroactividad está receptado en varias Constituciones de América, como ocurre, entre otros, con Brasil (art. 150); Colombia (art.363); Ecuador (art. 300); Perú (art. 103), Guatemala (art. 15). En otros países, como la Argentina, dicho principio en materia tributaria está vigente pero debe ser deducido por la vigencia de otras garantías constitucionales (legalidad, capacidad contributiva y razonabilidad).

De este modo por un lado el país deberá cumplir con lo acordado con el resto de los estados partes, pero sin que ello implique que puede aplicar en el derecho interno normas más gravosas hasta después de su publicación.

IV.C. Tutela judicial efectiva: garantía de acceso a una jurisdicción independiente e imparcial.

El numeral 3 del artículo X, dispone:

“b) Cada parte contratante mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los

organismos encargados de aplicar las medidas administrativas, y sus decisiones serán ejecutadas por estos últimos y regirán su práctica administrativa, a menos que se interponga un recurso ante una jurisdicción superior, dentro del plazo prescrito para los recursos presentados por los importadores, y a reserva de que la administración central de tal organismo pueda adoptar medidas con el fin de obtener la revisión del caso mediante otro procedimiento, si hay motivos suficientes para creer que la decisión es incompatible con los principios jurídicos o con la realidad de los hechos.

c) Las disposiciones del apartado b) de este párrafo no requerirán la supresión o la sustitución de los procedimientos vigentes en el territorio de toda parte contratante en la fecha del presente Acuerdo, que garanticen de hecho una revisión imparcial y objetiva de las decisiones administrativas, aun cuando dichos procedimientos no sean total u oficialmente independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas. Toda parte contratante que recurra a tales procedimientos deberá facilitar a las partes contratantes, si así lo solicitan, una información completa al respecto para que puedan decidir si los procedimientos citados se ajustan a las condiciones fijadas en este apartado.¹²

imparcial, con la finalización del procedimiento administrativo. Es conveniente efectuar su revisión:

A) La Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), suscripto el 22/11/1969 en su artículo 8.1 dispone: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier índole”. B) El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en su artículo 14, dispone: “Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil”. C) La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada por la IX Conferencia Internacional Americana en Bogotá 1948, establece en su artículo XVIII que “Toda persona puede concurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”. E) La Declaración Universal de Derechos Humanos, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, dispone en el artículo 8 que “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por la Ley”. G) Lo prevé también el artículo 13 del Acuerdo Antidumping: “Cada Miembro en cuya legislación nacional existan disposiciones sobre medidas antidumping mantendrá tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otros fines, a la pronta revisión de las medidas administrativas vinculadas a las determinaciones definitivas y a los exámenes de las determinaciones en el sentido del artículo 11. Dichos tribunales o procedimientos serán independientes de las autoridades encargadas de la determinación o examen de que se trate”. H) Casi textualmente lo repite el Acuerdo de Subvenciones y Medidas Compensatorias: “Cada Miembro en cuya legislación nacional existan disposiciones sobre medidas compensatorias mantendrá tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o

¹² En un trabajo con motivo de un encuentro de la Academia Internacional de Derecho Aduanero, recordamos que son varios los acuerdos internacionales que aseguran el acceso por los particulares a un tribunal independiente e

La transcripción efectuada precedentemente permite concluir la necesidad que las legislaciones prevean un derecho al acceso de una autoridad independiente e imparcial, para que el afectado por un acto de las administraciones locales pueda pedir su rápida revisión.

IV.D. Imparcialidad, razonabilidad y uniformidad.

Estos principios de aplicación de las normas por los Estados, están contenidos en el apartado 3 del Artículo X del Acuerdo del GATT 1994, que los expresa en los siguientes términos:

“3. a) Cada parte contratante aplicará de manera uniforme, imparcial y razonable sus leyes, reglamentos, decisiones judiciales y

administrativos destinados, entre otros fines, a la pronta revisión de las medidas administrativas vinculadas a las determinaciones definitivas y a los exámenes de las determinaciones en el sentido del artículo 21. Dichos tribunales o procedimientos serán independientes de las autoridades encargadas de la determinación o examen de que se trate, y darán a todas las partes interesadas que hayan intervenido en el procedimiento administrativo y que estén directa e individualmente afectadas por dicho procedimiento la posibilidad de recurrir a la revisión.” J) Se encuentra además en el artículo 2 del Acuerdo de Origen: *“Toda medida administrativa que adopten en relación con la determinación de origen sea susceptible de pronta revisión por tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos —independientes de la autoridad que haya emitido la determinación— que puedan modificar o anular dicha determinación;”* K) De manera similar en el Acuerdo de Licencias de Importación lo prevé en el artículo 1.3 de la siguiente manera: *“1.3. Las reglas a que se sometan los procedimientos de trámite de licencias de importación se aplicarán de manera neutral y se administrarán justa y equitativamente”.* L) La Convención de Kyoto prevé el derecho a presentar recursos por parte de todas las personas afectadas por una decisión de las Aduanas y que cuando sea rechazado un recurso ante la Aduana tendrá derecho a presentar uno nuevo ante una autoridad independiente de la autoridad aduanera, que en última instancia deberá ser judicial (arts. 10.1 a 10.6).

disposiciones administrativas a que se refiere el párrafo 1 de este artículo.”

Esa disposición de carácter general a todos los acuerdos está especialmente destacada en la determinación del valor en aduana, ya que en el artículo VII del GATT en cuanto dispone que no podrá establecerse en base valores arbitrarios o ficticios; ni tampoco fundarse en el precio de una mercadería nacional [VII, 2 a), b) y 3].

Esta norma cumple la doble función de garantía para los particulares y de una orden para las administraciones.

La uniformidad establecida en el artículo 3 vino a garantizar que no serían aceptables diferenciaciones que establecieron privilegios o castigos a unos, que se deniegan a otros en igualdad de circunstancias.

La imparcialidad es uno de los principios básicos de la aplicación de las normas, de modo que el intérprete dotado de autoridad no persiga, en el caso concreto, ninguna otra finalidad que la de cumplir o decir el derecho.

Los funcionarios administrativos encargados de los procedimientos administrativos se encuentran compelidos por las normas internas de sus países a cumplir con los principios derivados de la legalidad objetiva, tanto en la realización de los procedimientos como en la adopción de las resoluciones finales. El estatuto del Juez Iberoamericano aprobado por la VI Cumbre Iberoamericana de Presidentes de Cortes Supremas y Tribunales, realizada en Canarias, España, en el mes de mayo de 2001, ha efectuado la *“Declaración de Canarias”*. En el que se establece que los jueces deben ser independientes como garantía para los justiciables (art. 1). Los otros poderes del Estado, deben respetar y hacer efectiva la independencia de la judicatura. (art.2); imparcialidad (art. 7), que ha de ser real, efectiva y evidente para la ciudadanía (art.9); garantía de inamovilidad interna; remuneración acorde con su tarea (art. 32). En el artículo 39 se establece que: *“Los jueces tiene el deber de cumplir y hacer cumplir el principio del debido proceso, constituyéndose en garantes de los derechos de las partes y, en particular, velando por dispensarles un trato igual que evite cualquier*

desequilibrio motivado por la diferencia de condiciones materiales entre ellas y, en general, toda situación de indefensión". En cuanto a la celeridad se establece la adopción en un plazo razonable de las decisiones en las causas (art. 42). En la XIII Cumbre Judicial Iberoamericana, celebrada en República Dominicana, en junio de 2006 se aprobó y formuló el Código de Ética Judicial, en la que se aprobaron similares principios vinculados con la independencia, imparcialidad e inamovilidad.

La imparcialidad es un principio destinado a la interpretación de las normas por parte de la administración y de los jueces. En las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en México en 1958, se recomendó que en la interpretación de las leyes *"deben excluirse los criterios apriorísticos de interpretación, tanto en favor del fisco como del contribuyente"*.

El principio de razonabilidad es opuesto a la arbitrariedad y se vincula también con el principio de igualdad. En su primera acepción constituye la exigencia de que exista una proporcionalidad entre las normas aplicadas y el fin perseguido, mientras que en el segundo alude a la exigencia de que las categorizaciones que pueda efectuar el legislador no resulten injustificadas. En definitiva, el principio de razonabilidad indaga en la aplicación de las normas por la administración y la finalidad perseguida con su aplicación. La aplicación de las normas es legítima cuando es derivación razonada del derecho vigente. La tesis contraria es igualmente válida, una decisión arbitraria y por tanto revisable es aquella que no es razonable, por no constituir una derivación lógica del derecho aplicable.

IV.E. Eliminación general de las restricciones cuantitativas

El principio está enunciado en el primer párrafo del artículo XI en los siguientes términos:

"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 otro estado parte contratante o la exportación o a la venta para la exportación de un producto destinado al territorio de otra parte contratante, ya sean aplicadas mediante contingentes, licencias de importación o por medio de otras medidas."

De su redacción se desprende que está limitada a las acciones adoptadas en frontera, ya que para las restricciones en el mercado interno se encuentra regulada por el artículo III, Tratado Nacional.

En la opinión de Ricardo X. Basaldúa, esta norma permite descubrir a *contrario sensu* el principio de protección arancelaria exclusiva, que considera al arancel aduanero como único instrumento admitido para regular el comercio exterior¹³. Añade que el principio parte de la idea de que la tarifa aduanera constituye el instrumento básico y natural de la política comercial exterior.

El mismo Acuerdo contiene excepciones a la eliminación general. Por lo pronto las prohibiciones fundadas en razones no económicas son ajenas al Tratado (seguridad pública, salud, patrimonio cultural, entre otros). En el campo de las prohibiciones económicas, pueden ser admisibles en los siguientes casos:

- a) Restricciones a la exportación aplicadas temporalmente para prevenir o remediar una escasez aguda de alimentos o de otros productos esenciales para el país exportador (art. XI, 2, a)
- b) Restricciones a la importación o exportación necesarias para la aplicación de normas o reglamentaciones sobre la clasificación, el control de la calidad o la comercialización de productos destinados al comercio internacional (art. XI,2,b).
- c) Se prevé también en el XI,2 c, i,ii, y iii, permite la restricción sobre productos de la pesca o de la agricultura fundado en especiales razones de regulación de mercado. Esta norma cede

¹³ Basaldúa, Ricardo X., *La Organización Mundial del Comercio y la Regulación del Comercio Internacional*, Buenos Aires, Lexis-Nexis, 2007, págs. 79 y siguientes.

ante las previsiones del Acuerdo sobre la Agricultura, que vedó la posibilidad de establecer medidas no arancelarias (art. 4, párrafo 2, Acuerdo sobre productos agrícolas “), aunque sujetos al cumplimiento de determinadas fechas. Rige en el caso la Nota Interpretativa 1 A al GATT 1994 que previene que en caso de conflicto entre las normas del GATT 1994 con la del resto de los Acuerdos aprobados con la creación de la OMC, prevalecerán las de estos últimos.

d) Las restricciones basadas en la protección de la balanza de pagos de las partes contratantes (art. XII) y en especial los países en desarrollo (XVIII, B)

e) El Acuerdo de Salvaguardias, permite de manera excepcional y con carácter transitorio el establecimiento de restricciones temporarias frente a un daño importante y súbito a las producciones locales, en la medida que no pueda ser resuelto mediante una modificación de los aranceles.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y VALOR EN ADUANA ENTRE PARTES VINCULADAS EN LA ERA BEPS 2.0

Juan Martín Jovanovich

En el presente trabajo vamos a examinar un área donde existe una intersección entre las normas tributarias y aduaneras: el valor de transacción entre empresas vinculadas. Es evidente que, en general, vamos a estar hablando de dos sistemas normativos muy diferentes. Por un lado, tenemos un tratado internacional multilateral, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante, el “Acuerdo de Valoración”) y, por el otro, normas tributarias locales. En Argentina, la ley de impuesto a las ganancias; en Brasil, la ley de impuesto a la renta. A nivel internacional, tenemos un instrumento fundamental que son las Directrices sobre Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, la “OCDE”). Este instrumento no es un tratado internacional firmado por nuestro país. Son lineamientos publicados por la OCDE para interpretar el artículo 9 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición, y que tienen como objetivo ayudar a las Administraciones Tributarias y a las Empresas Multinacionales a determinar valores de transacción, o precios intragrupo, que no estén influenciados por la vinculación entre las partes. Estas Directrices tuvieron una amplia aceptación internacional y ya fueron utilizadas por cientos de países como base para sus legislaciones sobre precios de transferencia. Ese, por ejemplo, es el caso de Argentina y, si la Medida Provisoria 1152/2022 es convertida en ley este año, también será el caso de Brasil.

Bajo el Acuerdo de Valoración, el valor de transacción es la primera base para la determinación del valor en aduana. Sin embargo, en la práctica, una de las condiciones más importantes para que el valor de transacción sea efectivamente la base imponible de los derechos de importación es

que la vinculación no haya influido en el precio realmente pagado o por pagar. Dicho en términos de la OCDE, la condición es que el precio haya sido *arm's length* (fijado en condiciones de plena competencia).

¿Por qué es tan importante en la valoración aduanera la cuestión de las personas vinculadas? La respuesta es simple: porque más del 50% de las transacciones internacionales de mercaderías son entre empresas vinculadas.

Y aquí surge una segunda pregunta: ¿Quién debe probar que la vinculación no influyó en el precio? Si bien el Acuerdo no nos da una respuesta, si leemos cuidadosamente el Estudio de Caso 10.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana (en adelante, el “CTVA”), podemos concluir que – al menos en opinión del CTVA – la carga de la prueba la tiene el importador. Algo similar podemos concluir si leemos, por ejemplo, el párrafo 1 del artículo 4.IV de la Instrucción Normativa 2090/22 que regula la declaración y el control del valor en aduana en Brasil.

¿Entonces, cómo demostramos que la vinculación no influyó en el precio?

El Acuerdo ofrece, a opción del importador, dos sistemas diferentes: por un lado, lo que la doctrina internacional llama el “*test de las circunstancias de la venta*” de su Artículo 1.2(a); y, por otro lado, los valores criterio previstos en su Artículo 1.2(b).

En nuestra experiencia, los valores criterio de los incisos (ii) y (iii) del Artículo 1.2(b) tienen muy poca aplicación en la práctica. Un porcentaje muy bajo de las importaciones son valoradas bajo los métodos de los Artículos 5 y 6, por lo que resulta extremadamente difícil encontrar mercaderías idénticas o similares a aquellas que son objeto de valoración que hayan sido valoradas previamente bajo tales métodos, más aún en el comercio internacional entre partes vinculadas. El valor

criterio más utilizado es el del inciso (i), es decir, el valor de transacción de mercaderías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor para exportación al mismo país importador, en el mismo momento o uno aproximado. Este valor criterio es una simple comparación de precios y es, en términos generales, análogo a la operación primaria que efectúan las Aduanas para controlar el valor. Pero hay que tener extremada cautela con las simples comparaciones de precios porque los resultados de dichas comparaciones pueden ser realmente de muy mala calidad. El Acuerdo nos exige una serie de requisitos indispensables para poder comparar precios:

(1) Que las mercaderías sean idénticas o similares; o sea, el Acuerdo nos demanda un muy alto nivel de comparabilidad de productos. Esto significa, entre otras cosas, que los productos tengan orígenes y marcas comparables;

(2) Que las cantidades negociadas sean comparables;

(3) Que el nivel comercial sea comparable; o sea que no podemos comparar una venta a un mayorista con una venta realizada a un minorista o a un usuario final, salvo que esas diferencias demostradas (así como también las de cantidades) puedan ser debidamente ajustadas en base a datos comprobados;

(4) Que los costos soportados por los vendedores en las operaciones que se están comparando sean similares.

El segundo sistema para examinar los efectos de la vinculación en los precios es el *Test de las Circunstancias de Venta* del Artículo 1.2(a) del Acuerdo de Valoración. Su nota interpretativa, en forma muy genérica, nos dice que, para determinar si la vinculación influyó en el precio, la Aduana debe estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate. Y luego nos da tres ejemplos en los que se demostraría que la vinculación no influyó en el precio:

- *Si el precio se hubiera ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate...*

- *Si el precio se hubiera ajustado de manera conforme con el modo en que el vendedor ajuste los precios de venta a compradores no vinculados con él...*

- *Si con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa en un período de tiempo representativo (calculado, por ejemplo, sobre una base anual) en las ventas de mercancías de la misma especie o clase...*

Veamos ahora qué ocurre, al mismo tiempo, en el mundo impositivo.

En Argentina, por ejemplo, la ley de impuesto a las ganancias establece que las transacciones entre un contribuyente local con personas o entidades vinculadas del exterior serán consideradas como celebradas entre partes independientes sólo cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, o sea, cuando no estén afectadas por la vinculación.

Algo similar dice el Artículo 9 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE, y la mayoría de los Convenios para Evitar la Doble Imposición firmados por nuestro país.

Como mencionamos más arriba, las normas sobre precios de transferencia de Argentina (al igual que las de muchísimos otros países) se basaron en las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE. Tales Directrices contienen un sistema sofisticado de métodos para determinar si los precios pactados entre partes vinculadas fueron o no afectados por tal vinculación o, en palabras de la OCDE, sin fueron pactados en condiciones *arm's length*. Asimismo, dado que tales métodos consisten fundamentalmente en la comparación entre transacciones llevadas a cabo entre partes vinculadas con otras llevadas a cabo entre partes independientes, las Directrices incluyen detallados lineamientos para determinar la comparabilidad entre tales transacciones. Una aclaración sumamente importante: si bien

algunos métodos comparan los márgenes de utilidad obtenidos en las transacciones (en lugar de comparar simplemente sus precios), es de fundamental importancia comprender que sólo utilizan dicha comparación como un modo indirecto para determinar si los precios fueron pactados como en condiciones de mercado. En otras palabras, los métodos de las Directrices son eminentemente transaccionales, es decir, analizan “precios”, no “ganancias”. Es por esto que, a partir del año 2005, la Organización Mundial de Aduanas (en adelante, la “OMA”) y el CTVA comenzaron a mostrar un enorme interés en estas Directrices, y empezaron a evaluar si podían ser utilizadas como una guía para examinar los efectos de la vinculación sobre los precios. El CTVA trató por primera vez este tema en su Vigésima Sesión en el año 2005. Posteriormente, la OMA y la OCDE organizaron conjuntamente dos conferencias internacionales, y se conformó un Grupo Focal sobre Precios de Transferencia y Valoración en Aduana, que presentó sus conclusiones al CTVA (y una serie de borradores de estudios de caso) en la Vigésimo Séptima Sesión del CTVA en el Año 2008. A partir de ahí, el CTVA emitió 3 instrumentos. El primero fue el Comentario 23.1 cuya conclusión es, en nuestra opinión, trascendental: para examinar las circunstancias de la venta se puede utilizar cualquier información y documento pertinente facilitado por un importador, y un estudio sobre precios de transferencia podría constituir una de las fuentes de dicha información. Al leer este Comentario, uno tiene la impresión de que el CTVA no quiso darnos una respuesta muy contundente o definitiva. Sin embargo, la importancia de este documento es que, por primera vez, el CTVA reconoció que el Artículo 1.2(a) del Acuerdo de Valoración y las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE tratan sobre una misma cuestión (es decir, establecen reglas para evaluar un mismo fenómeno) y, en definitiva, pueden ser compatibles.

Esto, en nuestra opinión, lo confirman los dos instrumentos siguientes que emitió el CTVA: el Estudio de Caso 14.1 y el 14.2. Aquí el CTVA utilizó dos estudios de precios de

transferencia, uno aplicando el método del margen neto transaccional y el otro aplicando el método del precio de reventa de las Directrices, para determinar en el 14.1 que la vinculación no había influido en el precio y, en el 14.2, que sí lo había hecho. Además, la OMA emitió una Guía sobre Precios de Transferencia y Valoración en Aduana en el año 2015, que luego fue actualizada en el año 2018.

El Comité emitió todos estos instrumentos porque verdaderamente entendió que los estudios de precios de transferencia preparados bajo las reglas de las Directrices eran una extraordinaria fuente de información para las Aduanas. Además, implícitamente, reconoció que las Directrices ofrecen un sistema para examinar los efectos de la vinculación sobre los precios basados en principios económicos y financieros. Y lo más importante, es que ese sistema evita la arbitrariedad y ofrece muy buenas condiciones para lograr una aplicación uniforme del Acuerdo, al menos en esta materia que, como mencionamos más arriba, abarca a más del 50% de las importaciones.

Será interesante seguir con detenimiento el Pilar 1 de la iniciativa BEPS 2.0 que actualmente se encuentra en discusión dentro del Marco Inclusivo sobre *Base Erosion and Profit Shifting* de la OCDE y el G20. El Pilar 1 se aplicará a compañías multinacionales que tengan ingresos globales superiores a 20 millones de Euros y una rentabilidad superior al 10% (con ciertas exclusiones) y creará una nueva regla de atribución de renta a las jurisdicciones donde se comercializan los bienes.

Esa nueva regla de atribución de renta estará basada en la asignación a los países de comercialización de los bienes de un Monto A, que está conformado, en términos generales, por el 25% de aquellas utilidades del Grupo que excedan un umbral del 10%. El sistema de atribución de renta también incluye un Monto B, cuyo propósito será estandarizar la remuneración que deberán obtener los distribuidores vinculados, por sus actividades de marketing y distribución, en los países de comercialización de los bienes. El Monto B tiene un propósito doble: por un lado,

simplificar la administración de las reglas sobre precios de transferencia y reducir el costo de cumplimiento de los contribuyentes y, por otro lado, generar mayor certidumbre y reducir las controversias entre los contribuyentes y las administraciones fiscales. Si bien aún no se ha definido el modo en el que operará el Monto B, éste podría operar a través de la aplicación preestablecida de un método de las Directrices y un rango predefinido de márgenes de utilidad para las actividades de distribución.

Si este sistema se implementara, sería previsible que las empresas multinacionales adapten sus sistemas de fijación de precios a estas nuevas normas. Si bien es cierto que el Pilar 1 limita sus propósitos a la atribución de renta entre las distintas jurisdicciones, los contribuyentes seguramente adaptarán sus sistemas de fijación de precios (incluso aplicando en forma directa el Monto B) para determinar sus precios de transferencia en sus transacciones internacionales. En caso de que esto ocurra, cabe preguntarnos en qué medida la documentación de precios de transferencia continuará resultando de utilidad en el marco del Artículo 1.2(a) del Acuerdo de Valoración pues recordemos que, como principio general, el Artículo 7 establece que ningún valor en aduana se basará en valores arbitrarios o ficticios¹. Esta regla prevista para el método del último recurso sirve, en nuestra opinión, como un principio general que informa a la totalidad del Acuerdo, pues lo que no puede hacerse en el método del último recurso menos aún podría hacerse en el método principal y en los restantes métodos secundarios. Y aquí cabe preguntarnos si un sistema de métodos predeterminados y márgenes de utilidad preestablecidos no podría considerarse como un sistema basado en valores arbitrarios.

Creemos que todavía queda mucho camino por recorrer antes de que el Pilar 1 pueda convertirse en realidad, pero vale la pena seguirlo con atención pues, seguramente,

tendrá un impacto significativo en la fijación de los valores de transacción entre partes vinculadas y, por ende, en la valoración en aduana.

¹ Hay que tener presente, sin embargo, que en las alternativas que se estarían evaluando, los métodos y márgenes preestablecidos podrían operar como una presunción que admitiría prueba en contrario.

SITUACIÓN ACTUAL DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO

Ricardo Xavier Basaldúa

I. Introducción

En los tiempos de gran incertidumbre que nos toca vivir, a nivel mundial asistimos a graves e inusitadas situaciones, como el progresivo deterioro del medio ambiente y las consecuencias en las variaciones climáticas, con manifestaciones en inundaciones, sequías e incendios, olas de calor y de frío, la persistente pandemia del COVID-19 -reconocida por la OMS el 11 de marzo de 2020-, las consecuencias de la guerra desatada por Rusia con la invasión a Ucrania el 24 de febrero del 2022 –con una serie imprevista de repercusiones en numerosos países y en la economía mundial-, el regreso del proteccionismo, el reciente fracaso de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (COP27), celebrada en noviembre de 2022 en Sharm El-Sheikh, Egipto, problemas generalizados de desabastecimiento y hambrunas, las migraciones forzadas, la desarticulación del comercio internacional y la interrupción de las cadenas de suministro, crisis energéticas, etc.

Para quienes vivimos en Occidente, a esa incertidumbre se suma la de presenciar la continua y progresiva declinación de los Estados Unidos de América y de Europa frente

al avance de los países de Oriente¹, que ponen en peligro nuestras tradiciones y cultura. Las actividades industriales tradicionales no resultan aptas para competir en el nuevo mercado globalizado. En este sentido, no se advierte aquí la presencia de estadistas que estén a la altura de los acontecimientos y puedan ejercer un liderazgo creíble. Todo esto crea para sus habitantes una sensación de angustia, frustración e inseguridad, así como la ausencia de certezas sobre el porvenir frente a la decadencia mencionada.

La declinación se advierte en distintos ámbitos o esferas importantes y emblemáticas. Así, puede mencionarse, por

¹ Primero fueron “los cuatro tigres asiáticos”: las economías de Corea del Sur, Hong Kong, Singapur y Taiwán. Luego les siguieron Malasia, Tailandia e Indonesia. Todos estos países se inclinaron hacia la economía de mercado. En este sentido, Paul JOHNSON señala que durante los años 80 los países del tercer mundo, que sin éxito habían intentado organizar economías colectivistas, comenzaron a orientarse hacia la reforma, y el mercado fue el manifiesto y creciente éxito de ciertos países de Asia oriental. Menciona a Japón, Hong Kong, Singapur, Taiwán y Corea del Sur, y afirma que “Todos ellos rechazaron la solución colectivista en la industria y la agricultura. Todos adoptaron el sistema de mercado”. Agrega con referencia a Singapur que “La solución resultó la libre empresa, atemperada por la filosofía socialista de las oportunidades ideales en la educación” (*Tiempos modernos*, Javier Vergara editor, Buenos Aires, 1988, ps. 729 a 736).

ejemplo, a la carrera espacial², a la fabricación de automóviles³, a las líneas aéreas⁴, a los puertos marítimos⁵, a la producción de

² Sobre la carrera espacial, puede señalarse sintéticamente: 1957: el lanzamiento del satélite “Sputnik” el 4 de octubre de 1957 por la URSS fue una señal de alarma, que tomó de sorpresa y desconcertó a Occidente; 1959: dos años más tarde, lanzó el “Sputnik II”, con el satélite que transportaba al espacio a la perra “Laika”; 1961: otros dos años más tarde, el 12/4/1961, un hombre, Yuri Gagarin, es enviado al espacio en la cápsula “Vostok”. Todo ello cuestionaba el supuesto dominio espacial de los Estados Unidos; 1969: Hubo que esperar hasta el 20/7/1969, en que el Apolo XI con Neil Armstrong desembarcó en la Luna, para considerar todavía cierta ventaja a los Estados Unidos en esa carrera; 1971: sin embargo, el 19/4/1971 la URSS lanzó el “Salyut 1”, la primera estación espacial temporal de la historia. La ocuparon tres cosmonautas durante tres semanas. A esta le seguirían misiones y estadías cada vez más prolongadas. China también ha logrado enviar al espacio una estación. De donde surgen dudas sobre la supremacía de los Estados Unidos en la materia.

³ Con relación a la fabricación de automóviles, Detroit ya no es la cuna indiscutible de la industria automotriz, con las tradicionales marcas Ford y Dodge. Primero emergieron los fabricados en Japón, que llegaron a ocupar el primer lugar con Toyota. En 2021, el primer lugar lo ocupa China, con más de 25 millones de unidades, Estados Unidos, con algo menos de la mitad (alrededor de 11 millones), seguidos por Japón (10 millones) y Alemania (6 millones).

⁴ Si bien American Airlines sigue siendo la compañía aérea más grande, en el *AirlineRanking.com's top 20 airlines for 22* y según la consultora británica Skytrax (2022), la primera en calidad del servicio es Qatar Airways, seguida por Air New Zeland, Etihad Airways, Korean Air, Singapore Airlines, Qantas, Virgin Australia, Eva Air, Turkish Airlines, All Nipon Airways. En el puesto 14 aparece Jet Blue Airways (norteamericana), en el 18 Air France/KLM y en el 20 British Airways.

⁵ Sobre los puertos: los diez más importantes están ubicados en Oriente. Rotterdam en los Países Bajos, otrora uno de los principales puertos del mundo, está en el undécimo lugar y el puerto de Los Ángeles en los Estados Unidos de América se ubica en el rango 17.

celulares⁶ y televisores⁷, así como a la utilización de robots⁸ en los procesos industriales.

Por otra parte, vemos los graves problemas que plantean las olas de inmigrantes que invaden a Europa desde África y a los Estados Unidos de América desde Centroamérica, con las consiguientes crisis humanitarias para miles de seres humanos que huyen de la violencia, del hambre, de la inseguridad y de la falta de oportunidades para sobrevivir en sus países.

La globalización⁹, resultado de la revolución tecnológica en las comunicaciones y en los transportes, posibilitó el desplazamiento de las mercaderías a los lugares más alejados del mundo, la deslocalización en las actividades industriales y la prestación de servicios a nivel internacional. Parecía obvio que este fenómeno habría de beneficiar primordialmente a los Estados Unidos y a Europa, que con sus grandes empresas podrían hacerse presentes y actuar en los distintos mercados. Contaban también con el marco jurídico que brindaban el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios y el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad vinculados con el Comercio, aprobados en la Ronda Uruguay (1986-1993), precisamente a instancias de esos países. Sin embargo, en forma impensada, la globalización favoreció especialmente a China y a otros países de Oriente, que inundaron los mercados tradicionales con mercaderías

⁶ Sobre los celulares: la mayoría de los que usamos se fabrican en Oriente. *Samsung* multinacional surcoreana líder en ventas desde el año 2012, y le siguen *HUAWEI* China, *XIAOMI* china, *APPLE/EEUU*, *OPPO* china y *VIVA* china.

⁷ Sobre los televisores: la mayoría se fabrica en Oriente. *SAMSUNG* (Corea del Sur 20%), *LG* (Corea del Sur 12%), *SONY* (Japón), *HISENSE* (China), *TCL* (China) *SKYWORTH* (China) y *PANASONIC* (Japón).

⁸ El ranking de los diez países con mayor densidad de robots lo encabezan naciones asiáticas altamente industrializadas. Se destacan Corea del Sur, Singapur y Japón.

⁹ Nos hemos ocupado de la globalización en nuestro trabajo “La globalización, la regulación del comercio internacional y las aduanas”, revista *El Derecho*, Buenos Aires, del 15-IV-2004 (tomo 207, ps. 577 a 595).

fabricadas para su exportación con mano de obra barata.

II. Antecedentes del multilateralismo

El 14 de agosto de 1941, en plena guerra, el presidente de los EE.UU., Franklin D. Roosevelt, y el *premier* británico, Winston Churchill, firmaron la Carta del Atlántico, con la que procuraban sentar las bases de la cooperación internacional, previendo un sistema de comercio mundial fundado en la libre circulación de mercaderías. Poco antes de finalizar la contienda, se suscribieron en 1944 los acuerdos de Bretton Woods, por los cuales se crearon el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF, hoy Banco Mundial). En febrero de 1945, Franklin D. Roosevelt declaró, en un mensaje dirigido al Congreso de los Estados Unidos de América, que dichos acuerdos debían complementarse con la elaboración de un “acuerdo internacional sobre la reducción de los obstáculos a los intercambios”.

Como consecuencia de la Conferencia de La Habana, se aprobó el 24 de marzo de 1948 una Carta constitutiva de una organización internacional y un sistema normativo, que tomó el nombre de “Carta de La Habana” y que contemplaba la creación de la Organización Internacional del Comercio (OIC).

Esta Carta debía ser ratificada por la mayoría de los Estados signatarios para entrar en vigor. No obstante, cuando el gobierno de los EE.UU. anunció en 1950, frente a la renuencia del Congreso a ratificarla, que no insistiría con la solicitud de ratificación ante el mismo, los demás Estados se abstuvieron entonces de hacerlo, con lo cual la Carta no llegó a entrar en vigencia.

En la Conferencia de Ginebra de agosto de 1947, una Comisión Redactora creada en la Conferencia de Londres y que se reunió en Lake Success, Nueva York, del 20 de enero al 25 de febrero de 1947, tomando como base el Capítulo IV, titulado “Política Comercial”, de la Carta de La Habana, elaboró el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. Suscripto el 30 de octubre de 1947 por veintitrés países, comenzó a aplicarse

provisoriamente el 1º de enero de 1948, en virtud del Protocolo de Aplicación Provisional de 1947.

De tal forma, se consagró el “MULTILATERALISMO”, que rechaza el proteccionismo y la discriminación, proclamando el libre comercio de mercaderías entre todos los países.

Transcurridos casi cincuenta años desde la frustrada constitución formal de la OIC, al final de la Ronda Uruguay (1986-1993), mediante el Acuerdo sobre la OMC, suscripto el 15 de abril de 1994, en Marrakech, se creó la Organización Mundial del Comercio (en inglés *World Trade Organization* o WTO)¹⁰. Además, el 1º de enero de 1995 entró en vigencia el Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la Solución de Diferencias de la OMC, que funcionó satisfactoriamente, según la doctrina generalizada¹¹.

El multilateralismo parecía entonces consolidarse.

III. La crisis de la OMC, del principio de no discriminación y del multilateralismo

III. A. La proliferación de los acuerdos de integración y la consolidación del regionalismo

La que podríamos considerar como la primera crisis del multilateralismo fue consecuencia de la proliferación de los acuerdos de integración económica, autorizados por el artículo XXIV del GATT, concebidos como un instrumento excepcional, que, como excepción al principio de no discriminación, posibilitaría, por ejemplo, la necesaria integración de Europa para afianzar la paz después de la Segunda Guerra Mundial. A su amparo se constituyó mediante el

¹⁰ Sobre los antecedentes del multilateralismo y la creación de la OMC, puede verse nuestra obra *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, Abeledo Perrot, 2ª edición, Buenos Aires, 2013, ps. 12 a 23.

¹¹ Hemos analizado el sistema de solución de diferencias de la OMC en nuestra obra citada *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, ps. 563 a 614.

Tratado de Roma de 1957 la Comunidad Económica Europea, hoy convertida en la Unión Europea.

La enorme cantidad de acuerdos comerciales regionales (ACR) comunicados a la OMC (354 acuerdos en vigor en el año 2022, según datos de la OMC), ya sea bajo el Art. XXIV (zonas de libre comercio y uniones aduaneras: 323), al amparo de la Cláusula de Habilitación (62) aprobada en la Ronda Tokyo en 1979, o en el marco del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (193), son elocuentes.

Esta situación planteó el problema de la compatibilidad entre el multilateralismo preconizado por la OMC (GATT, arts. I y III) y el regionalismo autorizado por el GATT (art. XXIV) y la Cláusula de Habilitación, que dio lugar a numerosos estudios¹².

¹² Sobre la compatibilidad entre el multilateralismo y el regionalismo, puede verse, entre otros, a: ÁVILA, Antonio María, CASTILLO URRUTIA, Juan A. y DÍAZ MIER, Miguel Ángel, *Regulación del comercio internacional tras la ronda Uruguay*, Tecnos, Madrid, 1994, ps. 50, 51, 212 y 213; BERNAL-MEZA, Raúl, *Sistema mundial y Mercosur. Globalización, regionalismo y políticas exteriores comparadas*, Grupo Editor Latinoamericano, Buenos Aires, 2000., ps. 57 a 70; COLARD – FABREGOULE, Catherine, *L'essentiel de l'Organisation Mondiale du Commerce*, Gualino, París, 2002., ps. 121 a 127; CZAR DE ZALDUENDO, Susana, "Las reglas multilaterales de comercio y las reglas de los acuerdos regionales de integración ¿oposición o coexistencia de ordenamientos?", en *Temas de derecho industrial y de la competencia*, n° 6, "Derecho del comercio internacional. Acuerdos regionales y OMC", *Ciudad Argentina*, Buenos Aires, 2004, ps. 143 a 187; DEBLOCK, Christian, "Les accords régionaux et le régionalisme", en Deblock, Christian, (director) *L'Organisation Mondiale du Commerce: où s'en va la mondialisation?*, Fides - La Presse, Québec, Canadá, 2002, ps. 74, 75 y 90 a 98; FLORY, Thiébaud, *L'Organisation Mondiale du Commerce. Droit institutionnel et sustanciel*, Bruylant, Bruselas, 1999, ps. 47 y 48, nros. 99 a 101; HOEKMAN, Bernard M., y KOSTECKI, Michel M., *The political economy of the world trade system. From GATT to WTO*, Oxford, University Press, New York, 2001, ps. 356 a 361 y 365 a 367; JACKSON, John H., *World trade and the law of GATT. A legal analysis of the General Agreement on Tariffs and Trade*, The Bobbs-Merill Company, Charlottesville, Virginia, The Michie Company, Law Publishers,

1969, cap. 24, "Regionalism and GATT (Art. XXIV)", cap. 24.1, "The dilemma of regionalism and the preparatory work of GATT", ps. 575 a 580, y *The jurisprudence of GATT & the WTO*, Cambridge University Press, Cambridge, Reino Unido, 2000, ps. 99 a 102; JOUANNEAU, Daniel, *L'Organisation Mondiale du Commerce*, Presses Universitaires de France, Vendôme, 2003, 4ª ed. refundida, ps. 114 a 119; KRIEGER KRYNICKI, Annie, *L'Organisation Mondiale du Commerce*, Librairie Vuibert, Paris, 1997, ps. 131 a 138; LESTER, Simon, MERCURIO, Bryan, DAVIS, Arwel. y LETNER, Kara, *World Trade Law. Text, Materials and Commentary*, Oxford and Portland, Oregon, USA, 2008, ps. 221 a 226; MAITO, Miguel A. y MAKUC, Adrián, "Reglas multilaterales, regionalismo y globalización", *Boletín Informativo Techint*, Buenos Aires, octubre-diciembre, 1995, n° 284., ps. 97 a 101 y 104; MOREAU DEFARGES, Philippe, *La mondialisation*, Presses Universitaires de France, París, 6ª edición, 2005, ps. 109 a 122; PACE, Virgile, *L'organisation mondiale du commerce et le renforcement de la réglementation juridique des échanges commerciaux internationaux*, L'Harmattan, París, 2000, ps. 305 y 306; PANTZ, Dominique, *Institutions et politiques commerciales internationales: du GATT à l'OMC*, Armand Colin, París, 1998, ps. 29 y 30; PEÑA, Félix, *Momentos y perspectivas. La Argentina en el mundo y en América Latina*, EDUNTREF, Buenos Aires, 2003, cap. 17, "Multilateralismo, regionalismo y las negociaciones Mercosur-Unión Europea", ps. 283 a 289; PRAHL, Hasso, *Douanes et accises*, Guide Fiscal Permanent, Bruxelles, 1999, p. 75, n° 610; TREBILCOCK, Michael J., y HOWSE, Robert, *The regulation of international trade*, Routledge, 2ª ed., reimpreso en 2001, USA y Canadá, ps. 129 a 134; TUGORES QUES, Juan, *Economía internacional e integración económica*, Mc. Graw Hill, Madrid, 1994, ps. 62 a 64; ZAPATERO, Pablo, *Derecho del comercio global*, Civitas, Madrid, 2003, ps. 131 a 136; OMC, *El regionalismo y el sistema mundial de comercio*, Secretaría de la OMC, 1995, ps. 7 a 11 y 65 a 74; *Entender la OMC*, Ginebra, 2003, ps. 63 y 64. En este último documento se expresa al respecto: "Aunque parezca contradictorio, los acuerdos comerciales regionales pueden muchas veces servir realmente de apoyo al sistema multilateral de comercio de la OMC. Estos acuerdos permitieron que grupos de países negociaran normas y compromisos que iban más allá de lo que era posible multilateralmente en aquel entonces. A su vez, algunas de esas normas prepararon el camino para los Acuerdos de la OMC. Los servicios, la propiedad intelectual, las normas ambientales y las políticas en materia de inversiones y

Frente a la tolerada discriminación de los acuerdos de integración, cuando éstos proliferaron y dejaron de ser excepcionales, provocaron el deterioro del multilateralismo y dieron lugar al denominado "REGIONALISMO". De tal modo, se posibilitó la aparición de una nueva modalidad de proteccionismo.

III.B. La prevalencia de la seguridad frente a la facilitación del comercio

Los atentados terroristas de los años 2001 (New York y Washington), 2004 (Madrid) y 2005 (Londres) configuraron una segunda crisis, que obligó a los Estados Unidos de América y a muchos otros países a priorizar la

competencias son cuestiones todas ellas que se plantearon en negociaciones regionales y se convirtieron después en acuerdos o temas de debate en la OMC" (p. 64); *El futuro de la OMC: una respuesta a los desafíos institucionales del nuevo milenio*, informe para el Director General de la OMC elaborado por el Consejo Consultivo presidido por Peter Sutherland e integrado por Jagdish Bhagwati, Kwesi Botchwey, Niall FitzGerald, Koichi Hamada, John H. Jackson, Celso Lafer y Thierry de Montbrial, Ginebra 2004, cap. II, "La erosión de la no discriminación", ps. 22, 24 y 25, nros. 66, 75 y 81. En este informe se expresan ya ciertas reservas sobre la compatibilidad, al afirmarse que existen "...motivos reales para poner en duda, al menos a corto y medio plazo, la tesis de que la conclusión de gran número de acuerdos comerciales preferenciales no socavarán, sino que reforzará el interés de la liberalización del comercio a escala mundial. Se trata de la teoría que se ha denominado de la *liberalización competitiva del comercio*" (p. 26, nº 85); *Informe sobre el Comercio Mundial 2011. La OMC y los acuerdos comerciales preferenciales: de la coexistencia a la coherencia*. En este último informe se da cuenta de que "El número de Acuerdos Comerciales Preferenciales y el impulso constante hacia el establecimiento de más acuerdos sugiere que esos acuerdos seguirán existiendo. Los ACP responden a una gama de motivaciones económicas y políticas. Los gobiernos necesitan formas coherentes de establecer políticas comerciales al nivel regional y multilateral, y esto significa que los ACP y el sistema multilateral del comercio pueden complementarse recíprocamente, asegurando al mismo tiempo que las disciplinas multilaterales minimicen los efectos negativos de los ACP" (p. 197).

seguridad sobre la libertad y la facilitación del comercio¹³. De tal modo, el denominado "Consenso de Washington", preconizado en 1989 por los Estados Unidos, promoviendo la apertura comercial de los países y la liberalización del comercio internacional, quedó totalmente subordinado a esa necesidad. Desde entonces los Estados Unidos han tomado una numerosa serie de medidas que hacen a la seguridad¹⁴.

¹³ El mundo se conmovió con los atentados terroristas impulsados por Bin Laden. Esos ataques pusieron de manifiesto la vulnerabilidad del sistema de seguridad de los Estados Unidos de América, ya que, sin utilizarse ningún "arma de destrucción masiva" (como invocó el gobierno de George W. Bush en 2003 para justificar la guerra con Irak gobernada por Saddam Hussein), se logró destruir el *World Trade Center* en Nueva York y dañar al edificio del Pentágono, sede del Departamento de Defensa de los Estados Unidos, mediante la utilización de aviones civiles de pasajeros como proyectiles. Naturalmente, esa vulnerabilidad expuesta crudamente atañe también a los demás Estados.

¹⁴ En este sentido, pueden señalarse algunas de ellas: a) El tradicional servicio aduanero estadounidense se convirtió en la "Oficina de Aduanas y Protección Fronteriza de los Estados Unidos de América" (*Customs and Border Protection "CBP"*), vinculándose estrechamente ese servicio con el sistema de seguridad nacional; b) La denominada "Iniciativa sobre la seguridad de los contenedores", que obliga a los países exportadores de contenedores a los Estados Unidos de América a escanearlos previamente en los puertos de salida, con las consiguientes demoras y costos que afectan al comercio; c) La "regla de las 24 horas" (*The 24 hour rule*), que obliga a las autoridades de los puertos de embarque a informar, en forma anticipada en ese tiempo, la carga en el contenedor a las autoridades aduaneras del país importador; d) La denominada "Asociación de Aduanas y Comercio contra el Terrorismo" (*Customs Trade Partnership Against Terrorism (C-TPAT)*), que constituye un programa voluntario de seguridad de la cadena de suministro dirigido por la Oficina de Aduanas y Protección Fronteriza de los Estados Unidos de América, tendiente a mejorar la seguridad de esas cadenas logísticas de las empresas privadas con respecto al terrorismo.

III.C. La irrupción de China en el comercio internacional

Ya a finales de la década del 70, en las sesiones del Comité Técnico Permanente del Consejo de Cooperación Aduanera –a las que asistía como delegado argentino–, el observador de la delegación de China anunció formalmente la inminente creación de zonas económicas especiales (ZEE), de conformidad a la nueva política comercial impulsada por Deng Xiaoping. Las primeras cuatro se establecieron entre 1980 y 1984 en las ciudades Xiamen, Shenzhen, Zhuhai y Shantou, además de otra en la provincia Hainan. Ellas gozaban de *status* especiales y estaban orientadas al libre mercado al amparo de una legislación específica. Se creaban condiciones para atraer la inversión extranjera directa y establecer industrias dedicadas fundamentalmente a la exportación. Se contaba con mano de obra abundante y barata. Se facilitaban las asociaciones entre empresas nacionales y extranjeras, las *Joint Venture*.

En el año 2001, luego de un extraordinario incremento en su desarrollo industrial y de su participación en el comercio internacional, China ingresa a la OMC, después de largas y difíciles negociaciones. Desde el 2009 es el primer país exportador de mercaderías del mundo¹⁵.

El déficit crónico en el comercio de los Estados Unidos con China complica el relacionamiento comercial entre ambos países, y hoy en día se habla directamente de una guerra comercial.

¹⁵ Debe advertirse que China no se limita a la exportación de mercaderías. Procura asentarse en los distintos países proveedores de materias primas y productos necesarios o estratégicos para su desarrollo. A tal fin, adquiere empresas (por ejemplo, en Argentina a Nidera, importante sociedad exportadora de cereales, antes a diferentes países del mundo y ahora preferentemente a China) o establece factorías. Además, resulta sugestivo que frente al incremento de su numerosa población se haya abandonado la política de natalidad de un solo hijo (plenario del Partido Comunista chino en 2013). Ello coincide con una presencia cada vez más notoria de chinos que emigran y se radican en distintos países.

III.D. La falta de progresos en la novena ronda de negociaciones

También en el año 2001, en noviembre se inició oficialmente, en la Cuarta Conferencia Ministerial de la OMC, celebrada en Doha (Qatar), la Novena Ronda de Negociaciones Comerciales Multilaterales. A pesar de los años transcurridos, el enfrentamiento entre los países productores de bienes industriales y los países agrícolas-ganaderos determina que, hasta el presente, no exista la posibilidad de concluir la Ronda con resultados aceptables para las partes. En consecuencia, estamos en presencia de una crisis que afecta profundamente al sistema de negociación comercial multilateral previsto en el sistema de la OMC¹⁶.

III. E. Crisis financiera del 2008 y el regreso del proteccionismo

La importante crisis financiera del 2008, originada en los Estados Unidos de América, y que afectó a numerosos países, provocó que su gobierno adoptara medidas proteccionistas, situación que se acentuó notoriamente con la política comercial en el gobierno del presidente Donald Trump. Con la presidencia de Joe Biden esta política no ha variado. El resultado de ello es el regreso del proteccionismo en forma generalizada, lo que afecta directamente al sistema multilateral del comercio.

¹⁶ PETROVA GEORGIEVA, Virdzhiniya, sostiene que "...a 17 años del inicio de la Ronda de Doha, la OMC ha fracasado en la realización de la segunda misión principal que le asigna el artículo III-2 de su tratado constitutivo: servir de foro para las negociaciones comerciales multilaterales. La búsqueda del "acuerdo único" (*single undertaking*) como estrategia para las negociaciones, los cambios en el equilibrio del poder económico de los miembros de la organización y la proliferación creciente de acuerdos comerciales regionales provocan una crisis de las negociaciones comerciales multilaterales en el foro de la OMC" ("La crisis de la Organización Mundial del Comercio: problemas e (im)posibles soluciones", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. 20, Ciudad de México, ene./dic. 2020 Epub 19-Mar-2021).

III. F. El cambio de política comercial de los Estados Unidos de América

Frente al fracaso del proyecto impulsado por Estados Unidos de América en la Cumbre de las Américas, celebrada en Miami en 1994, que congregó a 34 países del continente americano, y que consistía fundamentalmente en la creación de una Asociación de Libre Comercio para América (ALCA), los Estados Unidos de América recurrieron a la celebración de acuerdos bilaterales de libre comercio con países del continente. Así fue primero con Chile (6/6/2003 -vigencia desde 1/1/2004) y luego con Perú (7/12/2005 -rige desde 1º/2/2009), Colombia (27/2/2006 -vigencia desde 15/5/2012) y Panamá (28/6/2007 -rige desde 31-10-2012).

El 2 de enero de 1988, el primer ministro de Canadá, Brian Mulroney, y el presidente de los Estados Unidos de América, Ronald Reagan, ya habían firmado un acuerdo de libre comercio entre sus dos países. Este tratado entró en vigencia el 1º de enero de 1989.

El 17 de diciembre de 1992, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) o “North American Free Trade Agreement” (NAFTA), fue firmado en tres lugares simultáneamente: el primer ministro de Canadá, Brian Mulroney, en la ciudad de Ottawa, el presidente de México, Carlos Salinas de Gortari, en la ciudad de México, y el presidente de los Estados Unidos de América, George H. W. Bush, en la ciudad de Washington DC. Este Tratado entró en vigencia el 1º de enero de 1994. Con dicho tratado se da lugar al regionalismo en América del Norte, con una zona de libre comercio que abarca una superficie de 27 millones de km².

El progresivo descontento en los Estados Unidos de América con algunas de las disposiciones de este acuerdo llegó a su máxima expresión con el gobierno de Donald Trump en su campaña electoral, quien consideró que había que abandonarlo o renegociarlo íntegramente. Una vez elegido presidente, Trump notificó el 18 de mayo de 2017 al Congreso de los EE.UU. su intención de renegociarlo. El Departamento de Comercio

estadounidense publicó una lista de veintidós objetivos iniciales¹⁷.

Las inquietudes de los Estados Unidos de América se basaban principalmente en la necesidad de enfrentar el déficit comercial. Durante la vigencia del TLCAN varias empresas estadounidenses y multinacionales, particularmente automotrices, establecieron en México sus plantas de producción al amparo de las ventajas que ofrecía el TLCAN y abaratar el costo laboral en un marco legislativo más benévolo en materia ambiental. Se produjo entonces un aumento de las exportaciones mexicanas a Estados Unidos, contribuyendo al gran déficit comercial a este país y además afectó a las posibilidades de los trabajadores estadounidenses en el sector manufacturero¹⁸.

¹⁷ Los 22 puntos destacados fueron: 1. Comercio de bienes. 2. Medidas sanitarias y fitosanitarias. 3. Facilitación Comercial y Reglas de Origen. 4. Obstáculos técnicos al comercio (OTC). 5. Buenas Prácticas Regulatorias. 6. Comercio de Servicios (Telecomunicaciones y Servicios Financieros). 7. Comercio Digital. 8. Inversión. 9. Propiedad Intelectual. 10. Transparencia. 11. Empresas estatales. 12. Política de Competencia. 13. Laboral. 14. Ambiente. 15. Anticorrupción. 16. Remedios comerciales. 17. Contratación pública. 18. Pequeñas y medianas empresas. 19. Energía. 20. Solución de Controversias. 21. Disposiciones generales. 22. Tipo de cambio.

¹⁸ Sobre las causas que llevaron a los Estados Unidos de América a renegociar el acuerdo comercial y las repercusiones en México, puede verse: BENSUSÁN AREOUS, Graciela, y BRISEÑO FABIÁN, Laura Patricia, “El T-MEC entre EEUU y México. ¿Un paso hacia un comercio más sostenible?”, *Friedrich-Ebert-Stiftung* –Departamento América Latina y el Caribe–, Hiroshimastr. 28, 10785 Berlín, 2022; CENTRO DE ESTUDIOS INTERNACIONALES GILBERTO BOSQUES del Senado de la República de México, “La integración comercial de América del Norte más allá del TLCAN”, Serie Documentos de Análisis, n° 4, noviembre del 2014, ciudad de México; LEAL, Paulo y DABAT, Alejandro, “La reconfiguración de la relación México-Estados Unidos en el contexto del T-MEC”, *ECONOMÍA, UNAM* vol. 16, n° 48, septiembre-diciembre, 2019, México; OKABE, Taku, “Nuevas reglas de origen en el T-MEC y su implicación en la industria automotriz japonesa en México”, en *Problemas relevantes de México. T-MEC, migración, provisión de agua en la Zona*

Las reglas de origen fueron notoriamente modificadas y se puso énfasis en las cuestiones laborales y ambientales, estableciéndose nuevas exigencias para las industrias exportadoras mexicanas. En casi todos los campos se incrementaron las exigencias para las exportaciones mexicanas hacia el mercado de los Estados Unidos de América, que de tal modo quedó mejor protegido. En el Capítulo 32 referido a “Excepciones y Disposiciones Generales”, en el párrafo 10 se contempla una medida restrictiva a la posibilidad de cualquiera de los Estados Parte de firmar un tratado de libre comercio con un país que no posea una economía de libre mercado. Esta cláusula ha sido denominada “anti-china” por la doctrina.

El TLCAN fue reemplazado por el firmado por el presidente de los Estados Unidos de América Donald Trump, el presidente de México Enrique Peña Nieto y por el primer ministro de Canadá, Justin Trudeau, el 30 de noviembre de 2018, en ocasión de la Cumbre del G20, celebrada en la ciudad Buenos Aires.

El nuevo Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá o en sus siglas T-MEC (Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN 2.0 o NAFTA 2.0), el cual fue renombrado como USMCA, según el gobierno de los Estados Unidos (*United States-Mexico Canada Agreement*), o CUSMA, según el gobierno de Canadá (*Canada-United*

States-Mexico Agreement), rige desde el 1° de julio de 2020.

Como se ha visto, este Tratado, además de una actualización necesaria en distintos ámbitos del acuerdo concertado en 1992, fue elaborado básicamente para satisfacer las demandas de los Estados Unidos.

Lo cierto es que los Estados Unidos de América, otrora impulsor y defensor del multilateralismo, hoy en día recurre al bilateralismo y al regionalismo para insertarse en este mundo globalizado¹⁹.

III. F. La parálisis del órgano permanente de apelación de la OMC

A partir del 2017, frente a la necesidad de ir reemplazando a los miembros del Órgano Permanente de Apelación a medida que sus mandatos caducaban, los Estados Unidos de América bloquearon sistemáticamente la designación de los siete miembros del Órgano Permanente de Apelación.

La estrategia iniciada por la administración de Donald Trump, se mantiene en el gobierno de Biden²⁰.

Metropolitana de Guadalajara, sustentabilidad de la producción del tequila y pueblos mágicos (Jesús Arroyo Alejandro coordinador), Universidad de Guadalajara, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas, México, 2021, ps. 85 a 122; PUYANA, Alicia, “Del Tratado de Libre Comercio de América del Norte al Acuerdo México-Estados Unidos-Canadá. ¿Nuevo capítulo de la integración México-Estados Unidos?”, en *el Trimestre económico*, vol. LXXXVII (3), n° 347, julio-septiembre de 2020, ps. 635 a 668; RÍOS RUIZ, Alma de los Ángeles, “Diferencias entre el TLCAN y el TMEC y sus posibles impactos para México”, *Perfiles de las Ciencias Sociales*, Volumen 7, n° 13, julio-diciembre 2019, ps. 1 a 19 [Http://revistas.ujat.mx/index.php/perfiles](http://revistas.ujat.mx/index.php/perfiles), México; SWANSON, Ana, “Muestras de progreso y algunos riesgos al cierre de la sexta ronda de renegociación del TLCAN”, *The New York Times (es)*, publicado el 29/1/2018.

¹⁹ Sobre estas tres formas de manifestarse el comercio internacional y que conviven actualmente, puede verse el trabajo del autor “Bilateralismo, multilateralismo y regionalismo. Dilema para la Argentina”, en revista *El Derecho*, Buenos Aires, 21/12/2017 (t. 275).

²⁰ DE MATEO, Fernando (ex Presidente del Consejo General de la OMC en 2015), advierte que “Si Estados Unidos no respeta sus compromisos en la OMC ni las decisiones dentro del mecanismo de solución de diferencias o si quiere cambiar las reglas del juego unilateralmente, los demás países se podrían ver tentados a tomar represalias no respetando tampoco las reglas de la OMC. Esto sería una tragedia para la economía mundial. Estados Unidos fue quien más fomentó la liberalización comercial multilateral y quien jugó un papel preponderante en la formación de la OMC y en la promoción de que los acuerdos comerciales bilaterales añadieran –y no sustrajeran—al multilateralismo. Sería lamentable que se repitiera la historia de la Sociedad de las Naciones, que fue propuesta por un presidente estadounidense, Woodrow Wilson, pero de la cual ese país no se constituyó en miembro. El aislacionismo no dejó nada bueno de aquella experiencia” (“México y la Organización Mundial del Comercio”, Capítulo 9 del

Hoy en día el Órgano de Apelación no tiene designado ningún miembro, por lo que se encuentra totalmente paralizado ²¹. Esta situación afecta gravemente la seguridad jurídica del comercio internacional, al privarlo de un medio efectivo para solucionar en un marco pacífico las controversias comerciales entre los miembros de la OMC ²².

IV. Conclusión

De lo expuesto, puede concluirse que la situación que atraviesa la Organización Mundial del Comercio es muy grave y, lo que resulta aún más preocupante, no se vislumbra una pronta solución.

Todo indica que el proteccionismo ha regresado y, de tal modo, la libertad del comercio internacional y el propio multilateralismo han quedado cuestionados y por ahora, en cierta medida, desplazados.

La guerra de Ucrania, además de las desgracias humanas que acarrea todo conflicto militar de envergadura, tiene por consecuencia el incremento de los gastos militares en muchos países y los graves problemas energéticos creados no permiten

llevar adelante políticas acordes con la necesaria e impostergable defensa del medio ambiente. Así que la agenda para combatir el progresivo deterioro de la capa de ozono, como se ha visto en la reciente Cumbre Climática celebrada en noviembre de este año en Egipto, también se encuentra postergada.

Teniendo en cuenta la situación que padece el mundo, no resulta posible ser optimista sobre su futuro inmediato y, en este marco, la actividad de la Organización Mundial del Comercio, con sus 164 miembros involucrados, se ve severamente afectada.

Desde un punto de vista jurídico, se advierte la inoperancia del orden jurídico internacional, que afecta notoriamente a la Organización de las Naciones Unidas (ONU) por su imposibilidad de imponer el cumplimiento de las obligaciones asumidas por los Estados en la Carta de las Naciones Unidas frente a la invasión de una nación por otra, ambas miembros de la ONU, que avasalla la integridad territorial y la propia soberanía de una de ellas, así como también la imposibilidad de resolver los conflictos comerciales mediante la aplicación de las disciplinas de la OMC. También se halla en esta situación de inaplicabilidad del derecho el proceso de integración del Mercosur, que ya no recurre a su sistema de solución de controversias para afrontar los problemas suscitados entre los Estados Parte.

Si esto es así, la crisis de que se trata cuestiona y pone en tela de juicio, en definitiva, la eficacia del Derecho como el medio idóneo para regular pacíficamente los conflictos que se suscitan en el mundo.

Esta es la grave situación que estamos atravesando y que debe ser motivo de preocupación para todos los seres humanos de buena voluntad que habitan nuestro mundo.

libro *40 años de política de comercio exterior*, Ciudad de México, 2017, p. 45).

²¹ RAMÍREZ HERNÁNDEZ, Ricardo (ex miembro del Órgano de Apelación) considera que “Finalmente, tarde o temprano y con o sin instancia de apelación, el *impasse* llegará a su fin y la OMC tendrá un nuevo o modificado mecanismo de solución de controversias. La pregunta es cuáles serán las características de dicho mecanismo y qué tan rápido se ganará la confianza de los miembros. Lo único que no es negociable es la obligatoriedad de sus decisiones y la independencia e imparcialidad de los individuos que resuelven las mismas. De no ser así, no solamente habremos empezado de cero, sino que nos regiremos por la ley de la selva” (“Empezar de cero: ¿el fin del Órgano de Apelación?”, *El Universal. Newsletter Opinion*, México, 12/12/2019).

²² PETROVA GEORGIEVA, Virdzhiniya, afirma que “Una eventual muerte del Órgano de Apelación tendría indudablemente efectos muy negativos para el futuro de la OMC. Todo el mecanismo de solución de controversias se paralizaría y se pondría en tela de juicio su eficacia y objetividad” (“La crisis de la Organización Mundial del Comercio”, cit.)

EL DERECHO DE DEFENSA EN EL MARCO DE LA INVESTIGACIÓN DE LOS ESTUDIOS DE VALOR

María Gottifredi

I. Introducción

El Artículo 1 del ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994 (en adelante “el Acuerdo”) expresa: “*El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...*”. Y el ajuste de valor de importación en el marco del art. 8. 1 c) ordena: “*Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: ... c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar*”.

El ajuste de valor puede ser efectuado espontáneamente por el declarante o bien impuesto por la Aduana. Para efectuar el ajuste de valor de oficio el servicio aduanero comienza abordando una investigación y convoca al contribuyente a dar sus explicaciones de cómo construyó el valor declarado, intimándolo usualmente a presentar documentación, contestar cuestionarios o completar formularios.

Es importante recordar que, conforme al artículo 17 del Acuerdo, se establece que: “*Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduana de comprobar la veracidad o exactitud de toda*

información, documento o declaración presentadas a efectos de valoración en aduana”.

Hoy las facultades de las administraciones aduaneras en materia de investigación son indiscutibles y hasta podría decirse necesarias.

II. Procedencia del Ajuste

Ahora bien, para que el ajuste sea procedente en los términos del art 8. 1 c) tanto la doctrina como la jurisprudencia expresan que tienen que darse los tres requisitos que impone el artículo, a saber: 1) el monto de la licencia o canon no debe estar incluido en el precio realmente pagado o por pagar, 2) deben estar relacionados con las mercancías importadas y 3) deben hacerse como condición de venta de dichas mercancías. Y agrega el Dr. Zolezzi que debe “*siempre tenerse en cuenta el recaudo general que en materia de ajustes establece el art 8.3, cuando dispone que se hagan “sobre la base de datos objetivos y cuantificables”*¹. Sin embargo, para que el ajuste sea procedente no solo deben existir los tres requisitos simultáneamente, sino que deben lucir debidamente probados y no solo presumidos por el ente fiscal, sea porque la presunción se corona como una verdad material no refutada debidamente por la contribuyente por guardar silencio ejerciendo su defensa en los términos del art 18 de la C.N., sea porque la contribuyente no logra desvirtuar la pretensión fiscal con solvencia probatoria documentada.

Al respecto, la CSJN argentina en el fallo *Ford Argentina S.A. (TF 21.950-A) c / D.G.A.* del 28 de mayo de 2013, confirmando el ajuste practicado por la Aduana expuso: “8) Que la actora, para oponerse al ajuste

¹ ZOLEZZI, Daniel, *Valor en Aduana (Código Universal de la OMC)*, La Ley, 2022, pág. 252

formulado por la Aduana aduce que "los cánones y derechos de licencia en el caso no están relacionados con las mercaderías objeto de valoración" (fs. 413 vta./414), y que el pago del canon "no es condición de venta de las mercaderías (partes y piezas) importadas (fs. 414) porque no existe ninguna cláusula que relacione el pago del canon con las mercaderías importadas. Sin embargo, no ha logrado desvirtuar la afirmación del organismo aduanero -recibida en las sentencias de las anteriores instancias- según la cual la concertación de la mencionada regalía que surge del contrato de licencia, constituye la condición de venta requerida por el mencionado artículo 8, apartado 1, inciso c del Acuerdo para la procedencia del ajuste, en razón de que para producir un producto marca Ford se requiere la importación de partes y piezas que solo pueden ser provistos por empresas pertenecientes o vinculadas al Grupo Ford Internacional, pues de lo contrario no se obtendría el producto licenciado que da motivo al pago del canon. Tal conclusión, resulta abonada por la circunstancia de que la actora no ha demostrado que hubiese podido obtener los productos finales, objeto de las licencias, adquiriendo las partes y accesorios de terceros proveedores, independientes...".

El señero Tribunal tuvo por probada la existencia de la condición de venta con las circunstancias propias de la operatoria comercial coronadas por el ente fiscal como suficientes para afirmar la existencia del requisito "condición de venta" y ratificó así el ajuste basándose en la deficiencia probatoria de la contribuyente para rebatir el extremo.

Por el contrario, en el precedente *Nestle Argentina S.A. c/ Dirección General de Aduanas* Exp. Jud 8106-2018, la Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal resolvió que se logró probar que: el contrato de licencia no obligaba a la actora (Nestlé) a adquirir tales insumos de un "... proveedor determinado, debiendo abonar las regalías (...) con absoluta independencia de si se trata de mercancías o insumos adquiridos a la licenciante, otras compañías vinculadas o terceros no vinculados," ; agrega el Dr Zolezzi "No había, pues, relación entre tales regalías y el contrato

de venta de las mercancías que se importaban" (ob. Cit., Pág. 271).

Con agudeza, el reciente fallo del Tribunal Fiscal de la Nación en *Paraná S.A. De Seguros c/D.G.A. s/ recurso de apelación*", expediente N° 34.201-A, expuso que: "Resulta ineludible resaltar que, de acuerdo con lo convenido multilateralmente a insistencia de los países en desarrollo, la carga de la prueba recae pura y exclusivamente en el importador quien, a efectos de que pueda utilizarse el 'valor de transacción' como la primera base para la determinación del valor de aduana de conformidad con el Acuerdo, debe demostrar fehacientemente, de modo que genere convicción al servicio aduanero, que dicho valor es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías que se venden para exportación al país de importación, en las condiciones indicadas en los art. 1° y 8°."

Se recuerda que la jurisprudencia que hoy analizamos versa sobre ajustes de valor de operaciones que pudieron registrarse hace 10 o 20 años atrás, con lo cual debemos ser cautelosos al coronar precedentes porque ellos hicieron justicia en casos particulares en coyunturas político - económicas diferentes a las actuales y sobre realidades de negocios que seguramente sean muy diferentes a las actuales. Sin embargo, la riqueza de la jurisprudencia argentina en la materia es destacable y se pueden avizorar y estudiar con mayor claridad los diferentes casos que se van suscitando.

Ahora bien, los elementos probatorios en general con los que cuenta el Organismo son los contratos, tanto porque el contribuyente los aporta o porque los ha inscripto en algún organismo oficial que regula la Propiedad Intelectual (en Argentina ante el I.N.P.I.), los estados contables y/o el Estudio de Precios de Transferencia, presentados ante el Fisco, en la hipótesis que la empresa esté alcanzada por las normas que regulan la necesidad de su presentación. De estos tres elementos documentales con los que podría contar la Aduana, a veces sin necesidad de interpelar al contribuyente, se desprende muchísima información de donde puede tener por acreditada la existencia o presumir la

existencia de los tres requisitos que impone el artículo 8 .1 c) para realizar el ajuste, obviamente, a criterio del servicio aduanero.

III. Casuística

Actualmente, podemos advertir algunos escenarios donde la Aduana Argentina asume o presume que los requisitos existieron y avanza sin más en el ajuste, incurriendo en alguna oportunidad en situaciones controvertidas o donde la verdad material no se encuentra tan claramente definida para permitir sostener la existencia indubitable de los tres requisitos.

A continuación, se describen algunos casos donde los ajustes se basan en presunciones:

Caso 1. Existen ajustes donde la Aduana presume que la existencia de un software o el pago por su uso, equivale a la existencia de un canon o licencia; entendiendo a los conceptos como sinónimos. Resulta apropiado aquí elevar el interrogante ¿el “software” y “canon” o “licencia” son sinónimos? Partiendo de la base de que el “software” es una propiedad intelectual *sui generis* con una consideración peculiar por la O.M.C. en su Comentario 13.1 y en la Decisión Adoptada por el Comité de Valoración en Aduana el 24 de septiembre de 1984, resulta necesario afirmar que un ajuste de valor debería encontrarse fundado en algo más que en los contratos comerciales de pago por el uso del software. Nos encontramos con ajustes que avanzan teniendo por presumida la existencia misma del canon o licencia respecto a conceptos que no son así definidos y cuya naturaleza jurídica no se compadecen, ni resultan sinónimos, ni análogos.

Caso 2. En otro escenario, encontramos que la Aduana tiene por existente el pago del canon por encontrarse el mismo “devengado” en los estados contables. Es decir, presume que “el pago” se efectuará. Sin embargo, resulta dudoso entender que el ajuste pueda prosperar o en su caso sea “justo” si al cabo de algunos ejercicios el concepto concluye en una “condonación” comercial y por ende en su extinción. Parecería que al Fisco le basta la mención del concepto en el estado contable para tenerlo por existente y presume que eventualmente se efectuará el pago efectivo

sin tomar el recaudo de constatar que en algún momento ello ocurra. Nos encontramos con ajustes que avanzan teniendo por abonado un pago que luego podría no confirmarse.

Caso 3. También encontramos ajustes donde la “relación” entre la importación y el canon no se desprende de ningún documento, sino que la misma se funda en una presunción construida a partir del sesgado o parcial conocimiento de la Aduana de la operatoria comercial, fundándose en la existencia de vinculación empresarial entre los operadores. Desde ya que la vinculación entre las partes abastece con mayor fortaleza estas presunciones y las mismas se van a ir diluyendo en los casos de inexistencia de vinculación empresarial entre los sujetos. Mayor vinculación entre los sujetos robustecerá la presunción y reconstrucción del valor que efectúe la Aduana en torno a forjar la convicción de una verdadera “condición de venta” y así relacionar directamente el pago del canon con la importación. Entre partes no vinculadas podemos afirmar que la presunción puede ser más débil y compleja de confirmar e incluso de imaginar (porque no debemos olvidar que si la presunción no se funda en documentación o pruebas entonces es una construcción intelectual y no factual). Y a su vez, si los productos importados resultan insumos, si además son genéricos, si además no son los únicos necesarios para crear el producto respecto al cual se vincula la regalía, más débil será esa presunción. Sin embargo, al servicio aduanero solo le basta relacionar las importaciones de mercaderías con los productos mencionados en el contrato de licencia, para afirmar que existe una “condición de venta” y, por ende, deben ajustarse las bases imponibles de las importaciones liquidando sin más la diferencia de tributos.

El fallo *Ford* citado *ut supra* ilustra con claridad cómo la presunción fiscal de existencia de una relación construida en torno a la naturaleza misma de la operatoria comercial y documentos a la vista, culmina en su coronación como una verdad material sostenida por la C.S.J.N. por la imposibilidad de la contribuyente de rebatir debidamente la existencia de una relación directa entre las

importaciones y el pago del canon. *Contrario sensu* entonces debe decirse que con solvencia documental, o probatoria, la presunción fiscal no puede confirmarse y el ajuste no debe prosperar.

Explicado ello, resulta que el ajuste producto de la investigación puede forjarse a partir de documentación presentada en organismos oficiales y toda vez que la misma puede determinarse en base a presunciones, la convocatoria al contribuyente a dar su punto de vista, a aportar su prueba o en definitiva a explicar la esencia de su negocio podría prescindirse o limitarse a una mera formalidad en un estadio de investigación previo al ajuste. Si el ajuste puede determinarse y notificarse con los elementos que se describieron se colige que el cargo tributario muchas veces versará sobre “presunciones” que en algunos casos será más sólida y en otros más endeble.

IV. Derecho de defensa

El artículo 11.1 del Acuerdo expone: “*En relación con la determinación del valor en aduana, la legislación de cada Miembro deberá reconocer un derecho de recurso, sin penalización, al importador o a cualquier otra persona sujeta al pago de los derechos...*”.

En Argentina el derecho al recurso se encuentra previsto en el artículo 1053 de la ley 22415 que expresa: “*1. Tramitarán por el procedimiento reglado en este Capítulo las impugnaciones que se formularen contra los actos por los cuales: a) se liquidaren tributos aduaneros, en forma originaria o suplementaria, siempre que la respectiva liquidación no estuviere contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones;...*” para lo cual el artículo 1055 de la ley 22415 concede diez (10) días hábiles para su interposición y el artículo 1058 le otorga efecto suspensivo al mismo.

Ahora bien, el Acuerdo y el Código Aduanero otorgan un marco de seguridad jurídica al contribuyente garantizándole el procedimiento para ejercer su derecho de defensa contra el cargo fiscal, ofreciéndole la posibilidad de interponer un recurso de impugnación con efectos suspensivos, sin

penalización. Empero, desgraciadamente en los hechos el derecho de defensa se ve seriamente postergado por las siguientes particularidades que circundan el procedimiento y el cargo notificado, por tres aspectos:

- 1) la demora en la sustanciación del pleito;
- 2) la moneda en que se intima el cargo y
- 3) la tasa de interés.

Indudablemente, notificada la pretensión fiscal, el contribuyente goza de un derecho a recurso sin penalización alguna con efectos suspensivos, pero, si el mismo dura en el tiempo una eternidad; es en moneda extranjera y a una tasa de interés resarcitoria actualmente del 0,83% mensual (conforme Res. 559/2022 art 3), es decir del 9,96% anual, el derecho de defensa sin penalización se ve seriamente afectado y vulnerado, por no decir francamente violado.

IV. A. En lo atinente al tiempo de duración de la controversia

El Pacto de San José de Costa Rica en el art. 8 establece: “*Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.*”

Así pues, la garantía procesal de plazo razonable no está reservada a una esfera del derecho en particular, sino que se encuentra contemplada como una garantía básica y elemental de todo proceso. La doctrina de la CSJN recogió este derecho en vasta cantidad de casos exponiendo: “*... en el caso, un procedimiento recursivo que se ha prolongado durante más de veintitrés años excede todo parámetro de razonabilidad de duración del proceso penal. En tales condiciones, si en la especie se ordenara un reenvío a los efectos de la tramitación de un incidente de prescripción de la acción en la instancia pertinente de acuerdo con el ya mencionado planteo de la imputada, ello no haría más que continuar dilatando el estado de indefinición en que se ha mantenido a esa parte, en*

violación de su derecho constitucional a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones indebidas (artículos 18, Constitución Nacional, y 8°, inc. 1, Convención Americana sobre Derechos Humanos; Fallos: 329:445; 330:1369; 332:1492 y sus citas). Por lo tanto, y de conformidad con el criterio que se deriva de tales precedentes, corresponde que sea esta Corte la que ponga fin a la presente causa —en cuanto aquí se trata— declarando la extinción ... por prescripción, lo cual torna abstractos los agravios del Fisco Nacional. (CSJN; in re Bossi y García S.A. (T. F. 5932-A) c. D.G.A.; 08/11/2011); LA LEY 07/12/2011, 07/12/2011, 11; AR/JUR/70627/2011).

Toda la doctrina nacional e internacional avalan que la Justicia plena es aquella que se dicta sin dilación en el tiempo salvaguardando el derecho de defensa del imputado, contribuyente o administrado.

Nada más acertado para describir las situaciones que se plantean al respecto, que recurrir a la “memoria” que acompañó el “Anteproyecto de reforma del Código Aduanero” del año 2.019 (elaborado por los representantes de la Cámara Argentina de Comercio y Servicios (CACCS); Cámara de Exportadores de la República Argentina (CERA); Cámara de Importadores de la República Argentina (CIRA); Centro Despachantes de Aduana de la República Argentina (CDA y el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (IAEA)), respecto a la ley 22.415 en la Argentina. Allí se expresa que “La mora en las actuaciones aduaneras ha dado lugar a diversos proyectos con el fin de evitarla. Todos han fracasado, y el sistema adoptado por el Código, fijando plazos para el cumplimiento de los actos procesales ha sido sistemáticamente ignorado por los responsables de cumplirlos. En la actualidad, los procesos en sede aduanera tienen un promedio de cinco años (algunos llegan al doble por la interrupción o suspensión de la prescripción) y los recursos tardan alrededor de dos años más en cada etapa. Todo proceso de cualquier naturaleza que demore una década en resolverse pierde su esencia de justicia, máxime en países como el nuestro donde la inflación, las leyes de consolidación

de los pasivos del Estado y la modificación de las condiciones económicas y políticas muchas veces convierten la solución final en una injusticia....”. La propuesta es muy interesante, continúa la “memoria” expresando: “Por ello, se ha considerado oportuno establecer cierto límite temporal a la actuación aduanera (usualmente la más extensa), en el convencimiento que si en dos años el servicio aduanero no ha podido aceptar o rechazar una impugnación o una repetición, o bien no ha condenado o absuelto a un infractor, el administrado tenga, mediante la acción de retardo, la posibilidad de considerar agotada esa instancia, a fin de pasar a la siguiente, perdiendo el servicio aduanero la competencia que ha dejado de usar adecuadamente”. Obviamente también recuerda importantes antecedentes jurisprudenciales de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo que se expidió en tal sentido en “Caputo y Bustos”, al adherir a lo resuelto por la CSJN en el caso “Losicer”. Y nos recuerda también “Cabe tener en cuenta que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ante la falta en el Código de un plazo total cierto para concluir un procedimiento reglado, ha resuelto que procede la avocación cuando se hubieren agotado o excedido razonables pautas temporales desde la iniciación del proceso, aun cuando la causa no se encontrare para el dictado de resolución definitiva. En lo referente al art. 1132, se incluyó al lado del ‘retardo por demora en el dictado de la resolución definitiva’ el ‘retardo en el trámite del procedimiento en sí mismo’, con independencia de la etapa en el cual éste se encontrare.”

IV. B. Con respecto a la moneda en que se intima el cargo

En segundo lugar, el cargo es notificado en dólares estadounidenses e intimado a cancelar al tipo de cambio del día anterior a la fecha de pago conforme Res. AFIP 3271/2012 art. 1 que dice: “Establécense para las obligaciones tributarias aduaneras —originarias o suplementarias— expresadas en dólares estadounidenses que, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley N° 23.905 y su modificación, se ingresen en moneda de curso legal, lo siguiente: a) Para su

conversión en pesos se utilizará el tipo de cambio vendedor que informa el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de su efectivo pago. b) Cuando correspondan intereses, los mismos deberán ser calculados sobre el capital adeudado —en pesos— hasta la fecha de su pago, de acuerdo con lo establecido por el artículo 794 y concordantes del Código Aduanero. c) Las obligaciones tributarias aduaneras suplementarias se liquidarán y notificarán en dólares estadounidenses. En la cédula o instrumento de notificación se consignará lo previsto en los incisos a) y b) precedentes y que será de aplicación, de corresponder, lo dispuesto en la Resolución General N° 2890 y su modificatoria.”

Contrariamente a lo expuesto en la Resolución mencionada, el artículo 9, apartado 2 del Acuerdo establece: *“El tipo de cambio aplicable será el vigente en el momento de la exportación o de la importación, según estipule cada uno de los Miembros.”* El Doctor González Bianchi – jurista uruguayo - enseña que: *“Esta disposición está en consonancia con lo establecido en el artículo VII del GATT. En efecto, y como lo expresamos en su oportunidad, el párrafo 4 de dicho artículo busca impedir o en su defecto atenuar la aplicación de tipos de cambio arbitrarios y múltiples por parte del país importador, en ocasión de convertir en su propia moneda el precio expresado en la moneda de otro país, correspondiente a la mercadería importada. Un tipo de cambio arbitrario, fijado administrativamente sin tener en cuenta el valor de mercado de la moneda nacional, podría convertirse en un obstáculo importante al comercio internacional...”*. El Valor en Aduana, Vol II, pág 185, Ed. Universidad, Montevideo, 2.010. Es indudable —como señala el autor— que la norma internacional habla del “momento” y que podrá ser el de la importación o el de la exportación, únicos momentos que podrá elegir el País Miembro para efectuar la conversión para determinar el valor en aduana. Aclara el Doctor González Bianchi que *“Cualquier otra interpretación sería impracticable a los efectos de la*

valoración aduanera.” De allí se colige que la norma no admite la posibilidad de modificar el momento imponible. O la valoración se construye convirtiendo la moneda al tipo de cambio de la fecha de exportación o de la importación. No se admiten otros “momentos”. En consecuencia, si el valor se debe actualizar a dicha fecha, no pueden los tributos que se liquidan sobre dicha base imponible llamada “valor en aduana”, determinarse o liquidarse sobre otro tipo de cambio divorciado de este momento imponible. El tipo de cambio del día anterior a la fecha de pago es una creación reglamentaria impuesta de forma arbitraria para salvaguardar la renta fiscal de la constante depreciación ininterrumpida de la moneda argentina en franca violación al Acuerdo en su art. 9. Artículo que no fue objeto de reserva al ser incorporado el Acuerdo al derecho positivo argentino por Decreto 1301/2011. Por el contrario, por medio de dicho Decreto, Argentina optó por indicar que el tipo de cambio sería aquel de la fecha de importación al expresar en el Art. 2: *“... Con relación al Artículo 9 del Acuerdo, se aplicará el Artículo 651 del Código Aduanero...”* Y el art. 651 del Código Aduanero expresa: *“1. Cuando los elementos que se tienen en cuenta para la determinación del valor o del precio pagado o a pagar estuvieren expresados en una moneda distinta a la nacional de curso legal, el tipo de cambio aplicable para la conversión será el mismo en vigor que, para determinar todos los elementos necesarios para liquidar los derechos de importación, establecen los artículos 637 y 638...”* y el art. 637 dice: *“1. Es aplicable el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de... b) el registro de la correspondiente solicitud de destinación de importación para consumo...”* es decir, Argentina optó por el momento “oficialización de la importación”.

Reubicar el momento imponible llevándolo del momento de la importación al momento futuro del eventual pago, solo tendría una justificación que sería la de resguardar la renta fiscal en un escenario de constante devaluación. Paradójicamente resulta ser el mismo Estado Nacional en cabeza del Poder Legislativo a quien la Constitución Nacional le

encomienda la protección del valor de la moneda. Así dice el artículo 75 “Corresponde al Congreso:... inciso 19) “Proveer lo conducente... a la defensa del valor de la moneda,...”. Y en virtud a esta encomienda constitucional es el Congreso quien dicta la Carta Orgánica del Banco Central de la República Argentina en el marco de la ley 24.144, que en su art 3 expone: “El banco tiene por finalidad promover, en la medida de sus facultades y en el marco de las políticas establecidas por el gobierno nacional, la estabilidad monetaria, la estabilidad financiera, el empleo y el desarrollo económico con equidad social.” (el resaltado nos pertenece). Resulta suspicaz que quien debe velar por proteger la moneda –Estado Nacional- tome medidas –en este caso modifique el momento imponible para la conversión del tipo de cambio- para salvaguardar su renta por la impericia en lograr el cometido que se le ha encomendado. La onerosidad del cargo fiscal notificado en dólares estadounidenses coarta el derecho de defensa del contribuyente.

IV. C. En cuanto a la tasa de interés

El artículo 794 expresa que: “Vencido el plazo de DIEZ (10) días, contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado de dicho plazo,...” Actualmente la tasa oscila el 10% anual (hasta mediados del 2019 oscilaba entre el 30% y el 40% anual).

El mismo Anteproyecto mencionado precedentemente contempla en cuanto a los intereses que “... la dilación generada por la aduana no debería perjudicar al administrado con el devengamiento de una tasa de interés a favor del fisco que sea superior a la usual, tal como se establece ordinariamente. Por lo expuesto se propone introducir un art. 1040 bis, para que una vez transcurrido dos años desde la promoción de los procedimientos... (...de impugnación o de repetición, o desde el vencimiento de diez días hábiles desde que se notificó la vista del art. 1101...), sin que la

aduanas haya dictado resolución definitiva la instrucción de sumario en el caso de infracción, sin resolución definitiva, la tasa de interés a favor del fisco se limite a la que éste concede al administrado en los supuestos de repetición de tributos indebidamente cobrados y, a la inversa, si se tratare del procedimiento de repetición o de cobro de reintegros u otros estímulos, se incremente, en virtud de la demora, a la tasa de interés que suele cobrar el fisco”.

La onerosidad de la tasa de interés sobre un capital dolarizado devengados en controversias que duran varios lustros inhibe el derecho de defensa aun en una coyuntura de devaluación constante de la moneda nacional.

V. Conclusión

Si por un lado el ajuste se basa en presunciones y por el otro el contribuyente, para ejercer su derecho de defensa, debe asumir una tediosa y larguísima tramitación que muchas veces supera holgadamente el decenio —computando sede administrativa y judicial— y contra una pretensión fiscal notificada y exigida en dólares estadounidenses, y por último con un interés del 10% aprox. anual (cuando la tasa internacional no supera el 2%), abordar una defensa en los términos del art 1053 del C.A. es una empresa imposible de realizar sin poner en serio riesgo la existencia misma del contribuyente.

La pretensión tributaria “controvertida” por la interposición de un recurso de impugnación es un derecho eventual y litigioso del Estado Nacional que no ha pasado por autoridad de cosa juzgada. No se trata de una deuda exigible. No se encuentra firme la pretensión. Si como hemos visto los pretendidos cargos pueden basarse en presunciones y no en hechos constatados, el cargo fiscal dolarizado y la tasa de interés del aprox. 10 % anual, se coronan como verdaderas “penalidades” en franca contradicción con el derecho establecido en el art. 11 del Acuerdo, que impone que el contribuyente gozará de un derecho de recurso sin penalidad.

PANEL II. PROCEDIMIENTOS ADUANEROS

ACTOS ADUANEROS AUTOMÁTICOS, PLATAFORMAS DIGITALES Y DERECHOS DE LOS OPERADORES

Harry Schurig

I. Introducción¹

La tecnología ha impactado en todos los aspectos de las relaciones humanas y la administración pública no fue la excepción, sobreponiéndose a las dificultades y limitaciones que existen en nuestro país en materia de disponibilidad de fondos para la provisión y actualización de equipamiento tecnológico.

El efecto de las tecnologías en el funcionamiento de la administración pública se puede observar desde tres puntos de vista²:

a) La tramitación de expedientes y aspectos procesales: abarca la confección de documentos digitales, comunicaciones y domicilios electrónicos o portales web que facilitan el acceso a la normativa vigente y actualizada e información en general (tal como ocurre con *Infoleg* a nivel nacional), careciéndose aún -en diversas provincias- de un sistema que brinde textos normativos unificados y actualizados;

b) La formación y manifestación de la voluntad administrativa: referido al acto administrativo automático aduanero; y

c) La combinación de ambos aspectos: cuando para la generación de un acto administrativo el sistema electrónico establece una serie de etapas a cumplir o requisitos previos, cuya exigencia (por el modo en que se disponen) afectan derechos constitucionales.

II. Aspectos procedimentales

Las ventajas y beneficios que las aplicaciones tecnológicas acarrearán en los procedimientos administrativos son múltiples y bien conocidas. Cabe destacar entre ellas la mejora y facilitación de:

- a) guarda, selección, clasificación y disponibilidad de documentación;
- b) interconectividad con diferentes dependencias estatales;
- c) comunicación con usuarios, contribuyentes y operadores del comercio exterior (tal como ocurre con la Ventanilla Única del Comercio Exterior VUCE); y
- d) control interno (que hace a la gestión y eficacia de la administración) y externo (sobre las operaciones con los particulares).

Sin embargo, aún subsisten conflictos o campos en los cuales debe avanzarse para mejorar las prestaciones.

i. Ello se observa en materia de digitalización de operaciones en tanto han sido trasladados a los particulares (importadores y despachantes de aduana) significativos costos de guarda y mantenimiento de operatividad del sistema y de documentación electrónica. Por otra parte, al continuar empleándose plazos propios de una época en donde la documentación era exclusivamente en soporte papel (10 años), éstos resultan excesivos y anacrónicos.

ii. Desde el punto de vista de la comunicación digital con los particulares,

¹ Conferencia brindada en el marco de la VIII Jornada de Derecho Aduanero "A 75 años del GATT" - Panel II. Procedimientos Aduaneros. Organizada por el Centro de Estudios de Derecho Financiero y de Derecho Tributario - Comisión de Derecho Aduanero. UBA, Facultad de Derecho, Bs. As., 19/10/2022.

El presente artículo se realiza en el marco del proyecto de investigación "Análisis sistémico del Régimen Tributario Argentino. Los desafíos de la post pandemia" que el autor lleva a cabo en la Universidad Católica de Santiago del Estero.

² Sobre el punto puede verse CASTILLO BLANCO, Federico, *Inteligencia artificial y Derecho Administrativo*, Sociedad Digital (publicación *on line*), <https://sd2.ugr.es/>, 19/04/2021.

en el caso aduanero, resulta mayoritariamente unidireccional. La Aduana puede hoy transmitir a los operadores documentos de diversa índole a través de la vía electrónica (SICNEA), pero estos últimos aún no pueden realizar presentaciones digitales (ni espontáneas ni en el marco de la tramitación de expedientes), manteniéndose el formato papel. Este atraso resulta llamativo, si lo comparamos con lo que ocurre en otros organismos del Estado, donde la tramitación de expedientes judiciales y sumarios administrativos se realiza ya íntegramente en formato digital.

iii. La tecnología ha facilitado el intercambio de información no solamente respecto de los particulares, sino también entre organismos estatales, lo cual pone en duda la razonabilidad de mantener los plazos de prescripción que la normativa aduanera prevé en materia de acciones fiscales tendientes a determinar, aplicar y hacer efectivo tributos y multas. En particular, resultan preocupantes las causales de interrupción del cómputo de la prescripción, que en la práctica generan plazos inadmisiblemente prolongados, en una época de conectividad instantánea.

Se acepta y reconoce que la tecnología facilita y acelera la realización de distintos tipos de tareas administrativas, a la vez que se mantienen tiempos y demoras propios de la era del papel, la máquina de escribir y el carbónico del siglo pasado.

Un plazo superior a 3 años para la prescripción de acciones fiscales, en atención a la evolución de la tecnología de las comunicaciones, resulta excesivo y su mantenimiento sólo podría justificarse en una vocación desbordada de voracidad fiscal o una complacencia con una burocracia mal entendida, sobre todo si se compara con los exigüos plazos (de 10 o 15 días) que los particulares tienen para interponer recursos o defensas.

Siguiendo esa línea, el lapso de prescripción de 5 años para iniciar acciones de repetición también resulta excesivo.

iv. Otro aspecto en el cual la tecnología generó la ampliación del derecho a la

igualdad de los ciudadanos y el fortalecimiento del sistema republicano, fue mediante la incorporación de mayores instrumentos de control sobre la gestión pública; en particular lo referido a la publicación de información del funcionamiento de organismos públicos.

Así se logró la publicación de sentencias de los tribunales de justicia, en sus diversas instancias y fueros, que aún -especialmente en las provincias- deberían mejorar en cuanto a sus sistemas de búsqueda. A ello se agrega la publicidad íntegra de documentos insertos en causas judiciales.

En comparación con esta situación, surge patente una falencia en el campo aduanero, siendo necesario implementar de manera inmediata instrumentos que permitan la tramitación del expediente digital administrativo aduanero, de acceso público, libre y gratuito.

La posibilidad de controlar el movimiento y resultado obtenido en un expediente administrativo, permite efectuar un análisis de gestión del organismo decisor, tanto en lo que se refiere a los plazos como a la cantidad y contenido de las resoluciones dictadas, información ésta que podrá volcarse luego en estadísticas de acceso público, tal como actualmente ocurre en el Poder Judicial.

Por eso, felicitamos y nos alegramos de las medidas que en este sentido se vienen adoptando con relación al funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, a la vez que observamos con preocupación la opuesta realidad que exhibe la Aduana en esta materia.

III. Acto administrativo automático aduanero (AAAA)

III. A.- Particularidades

En un trabajo anterior, publicado en el 2020 analizamos la situación del acto administrativo automático en relación al régimen de SIMIS, instituido por la Resolución General 4185/2018 que fuera recientemente derogado por la Resolución Conjunta 5271/2022 que instituye el nuevo Sistema de Importaciones de la República Argentina - SIRA.

El régimen derogado de SIMI previó la creación de un “*micrositio web*” vinculado a la VUCEA (Ventanilla Única del Comercio Exterior Argentino) para canalizar a través de ésta -en forma previa a la importación- la información correspondiente al despacho. Si bien los objetivos de este régimen aludían a la obtención de información anticipada para el ejercicio estatal de control sobre futuras importaciones, terminó transformándose en una estructura de bloqueo y discrecional habilitación de operaciones, produciendo un aluvión de causas judiciales, que la nueva normativa vino a contrarrestar.

Ambos tienen en común la circunstancia de que condicionan el ejercicio de ciertos derechos constitucionales (en particular, el de trabajar y ejercer industria lícita previsto en el art. 14 de la Constitución Nacional, en el cual se inserta la actividad de importación y/o reventa de manufacturas o posterior producción de ellas en base a insumos o materias primas importadas) al otorgamiento de “autorizaciones administrativas” (con independencia del nombre que la normativa pretenda asignarle, tales como “intervenciones”, “análisis” o “registros”).

De igual modo que en el régimen anterior, cuando la operación se encontraba bloqueada y el sistema arrojaba identificadores tales como “OBS” (observado); el nuevo régimen del SIRA seguramente tendrá sus propias siglas o abreviaturas para indicar la existencia de situaciones similares, tal como podría ser “NOSUP”, en alusión a un control no superado previsto en su art. 7 o cualquier otro término que surja de la creatividad del ingeniero informático que lo diseñe.

Sólo el art. 7 de la RG 5271/2022 contempla tres segmentos o etapas de control, que aluden a: a) irregularidades formales en los registros, b) perfil de riesgo y c) capacidad económica financiera (CEF); cada uno de los cuales a su vez contiene su propio sistema de impugnación, denominado por la normativa como “expresión de disconformidad”.

Cuando un sistema electrónico a través del cual se gestionan este tipo de autorizaciones impide el ejercicio de un derecho constitucional, la conducta estatal puede recibir tres diferentes encuadres: a) acto

administrativo denegatorio, b) silencio administrativo o c) vía de hecho administrativa. Tales fueron las opciones que se plantearon en los argumentos esgrimidos por los importadores en los recursos judiciales incoados contra el régimen de SIMIs, como asimismo en los fundamentos que sustentaron las sentencias judiciales que habilitaron (o no) las medidas cautelares solicitadas, generando de este modo cierta incertidumbre sobre el marco legal aplicable.

III. B. Acto administrativo

La doctrina suele diferenciar las nociones de “acto administrativo electrónico” como aquel emanado o expresado a través de un soporte informático, del “acto administrativo automático o automatizado” en donde la decisión recae en un ordenador informático de manera directa y la actividad humana queda presente pero de manera indirecta, ubicándose en una etapa previa al dictado del acto, es decir en el momento de configuración del sistema o programa informático mediante la carga de algoritmos y criterios de vinculación de parámetros que -en definitiva- incidirán en la respuesta que posteriormente se brindará³.

Si encuadramos la manifestación de la administración pública expresada a través de un sistema electrónico como acto administrativo, necesariamente tendríamos que analizar si éste se asemeja a un acto reglado (entendiendo por tal, aquel derivado de un análisis comparativo del cumplimiento de ciertos requisitos legales expresamente dispuestos) o discrecional (en donde se permite una apreciación más amplia de las conductas o situaciones involucradas), más allá de que sabemos que éstas no se tratan de categorías dicotómicas, sino de ciertas preeminencias de circunstancias en su dictado.

Sobre el punto debemos considerar que la distinción entre acto administrativo automático reglado o discrecional, no se

³ Para un estudio en profundidad de la cuestión véase Filgueiras Junior, Marcus Vinícius, *El carácter involuntario del acto administrativo automático y normativo del acto-programa*, Simposio Argentino de Informática y Derecho SID, p. 102-115, §3.

encuentra en el simple hecho de que el sistema electrónico brinde o comunique (o no) los fundamentos de la decisión; es decir no corresponde asimilar los actos automáticos no fundados con la noción de discrecionalidad y los actos automáticos fundados con los reglados.

La diferencia -en cambio-, se encuentra en el procedimiento de formación de la voluntad administrativa digital para un caso concreto y cómo debería ser ésta según lo dispuesto por la norma, con independencia de si se informan o no los fundamentos (a través de un enlace *web*, *link* o “solapa” desde el cual se pueda acceder a explicaciones ampliatorias), pues esto último sólo incidirá en la posibilidad de impugnabilidad posterior, más no en la naturaleza del acto administrativo.

Si aplicamos lo antedicho al art. 7 de la RG 5271/2022, podríamos entender que los actos denegatorios fundados en su inciso a) se corresponden al ejercicio de potestades regladas, en tanto alude a irregularidades formales en los datos obrantes en los registros aduaneros (como podrían ser las deficiencias en el domicilio, garantías o modificaciones societarias no informadas en el registro de importadores).

Por el contrario, para los supuestos del inc. b) del art. 7, al generarse un “perfil de riesgo” parecería a primera vista que se corresponde con el dictado de actos discrecionales, aunque luego veremos que no es así. El problema es que, si dicha operativa se basa en un análisis o razonamiento inaccesible para el destinatario de la medida, resulta difícilmente justificable tal actuación.

Cabe diferenciar este supuesto con el perfil de riesgo que actualmente aplica el sistema aduanero para la asignación de canales de selectividad en las operaciones de importación, en tanto que en estos casos la Aduana siempre tiene la posibilidad de controlar en forma exhaustiva y material la mercadería importada (lo que sería un canal rojo) y por lo tanto, el canal verde operaría como auto restricción dispuesta por el propio servicio aduanero para el ejercicio de esa tarea de control, que obviamente generará un beneficio en el operador del comercio exterior al acelerar el trámite de desaduanamiento.

El carácter auto limitativo del sistema de canales en la importación se evidencia en el hecho de que, incluso habiéndose asignado canal verde a una operación, la Aduana puede modificarlo por otro de mayor intensidad de control, debido a que el particular no tiene derecho a la asignación de un determinado (color de) canal, o al mantenimiento de alguno anterior. De allí que el “cómo” se asigna un canal (aleatoriedad inteligente) es un aspecto que en cierta medida resulta indiferente al usuario.

Por el contrario, el perfil de riesgo al cual alude la RG 5271/2022, generado a través de una secuencia de datos enlazados a través de coeficientes probabilísticos u otros criterios o sistemas de vinculación de información, que arroja resultados tipificados a través de porcentajes, números, letras, coeficientes o status de usuarios, deriva en un impedimento o habilitación respecto del ejercicio de derechos constitucionales (importar mercadería).

Tal respuesta, si se la considera un verdadero acto administrativo, debería seguir respetando los requisitos previstos en el art. 7 de la Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo Nacional.

Reviste particular interés el requisito de la “causa” (antecedentes) y “motivación” (razones) del acto, los cuales no estarían justificados por el propio sistema del perfil de riesgo creado por la norma, en tanto por sí mismo no se “auto justifica”; sino que la causa y motivación radicarían en la explicación de cómo funciona o cuál es el mecanismo de dicho perfil de riesgo; explicación ésta que permitirá determinar si el resultado obtenido es o no razonable.

Por eso deben ser explícitos y públicos los criterios que en el programa informático han sido precargados para valorar cada variable, indicando en cada caso su grado de incidencia en el resultado final. Sólo así se podrá determinar la razonabilidad de la combinación de variables y la prevalencia de una sobre otras⁴.

⁴ Se ha expresado que “El acto administrativo automático, sin perjuicio de que se ha de exteriorizar en una forma concreta, tendrá que

Un sistema encriptado de perfil de riesgo, del cual se desconozca la forma en que el programa sopesa antecedentes fácticos y criterios valorativos a los fines de arribar a un resultado (habilitante o denegatorio), en la medida en que los procesos de vinculación de datos sean inaccesibles a los usuarios, no debería utilizarse para la limitación de derechos constitucionales, en tanto no satisfacen los requisitos propios del acto administrativo⁵. Recordemos que un algoritmo es también “información pública en la medida que se encuentre en poder de la Administración⁶”.

Por la forma de la operatoria, los actos automáticos únicamente pueden ser de naturaleza reglada, siendo imposible que estos se estructuren mediante un sistema informático discrecional, en tanto esa facultad sea asignada al propio algoritmo de corrimiento de datos o *inputs*⁷.

contener mínimamente algunos de los elementos sustantivos”. Además, la norma habilitante de la tramitación electrónica “...tiene que contener las especificaciones necesarias que establezcan las condiciones de ejercicio y que, simultáneamente, garanticen los derechos de los ciudadanos”, conf. ALAIS, Horacio F., *Los actos administrativos aduaneros automáticos*, Marcial Pons, Bs. As., 2019, p. 83, §2.1 y p. 85, §3.

⁵ “La ausencia de publicidad debería ocasionar la invalidez del acto administrativo automático, si con ello se causó indefensión al destinatario, al no poder conocer los criterios técnicos y jurídicos empleados por la aplicación informática para adoptar la decisión”. LACAVA, Federico, *Acto administrativo automático en el marco del Estado Constitucional de Derecho*, Revista Argentina de Derecho Administrativo, N° 2, Junio 2019, Legister.com, 19/06/2019, Cita:II-DCCXLVII-919, §7.

⁶ Véase CAPDEFERRO VILLAGRASA, Oscar, *La inteligencia artificial del sector público: desarrollo y regulación de la actuación administrativa inteligente en la cuarta revolución industrial*, IDP Revista de Internet, Derecho y Política n° 30, Universidad Abierta de Cataluña, marzo 2020.

⁷ Respecto de los actos administrativos discrecionales, en los cuales los agentes pueden decidir entre varios contenidos autorizados por el Derecho, la doctrina se pregunta ¿“...podemos programar y, permitir, que los algoritmos decidan?”. Flores Dapkevicius, *Legaltech y actos*

Lo antedicho se justifica en dos motivos. En primer lugar, porque incluso si hubiera aspectos discrecionales involucrados en la decisión, pero eso fuera volcado en un programa informático, automáticamente se transforma en una secuencia lógica pre dirigida a través de porcentajes o coeficientes, que lo transforman en reglado (incluso a ese segmento discrecional que pudiéramos encontrar en una decisión común humana) al ser resuelto digitalmente.

Por otra parte, la inclusión de la aleatoriedad en la adopción de una medida no debe confundirse con la discrecionalidad del acto administrativo. Lo discrecional presupone un razonamiento previo, mientras que lo aleatorio no (salvo en cuanto a la primigenia decisión de creación del propio sistema sea aleatorio, mas no en el resultado concreto de aquél).

También encontramos problemas en relación a los restantes requisitos de validez consagrados por la normativa, los cuales se encuentran significativamente atenuados al punto tal que terminan siendo de dudosa presencia. Ello lleva a estimar que ciertas respuestas mínimas (códigos o palabras sueltas) no constituyen actos administrativos.

En cuanto al requisito de la “voluntad”, sólo puede presumirse como presente al tiempo del armado del programa electrónico y de la vinculación de algoritmos⁸. Incluso en algunos sistemas electrónicos, la respuesta que brinda el operador se separa del actuar humano de modo inquietante (inteligencia artificial). La

administrativos electrónicos, Centro de Información Jurídica, Ministerio Público de la Provincia de Buenos Aires, Publicaciones *on line*, 12/08/2022, p. 15.

⁸ Para algunos, la voluntad manifestada en el acto administrativo no supone necesariamente una voluntad legal. “La ley o mejor dicho el ordenamiento jurídico le otorga al acto administrativo un sustento lógico formal para su dictado, pero no supone una voluntad en sí. La ley se aplica a través del dictado de un acto administrativo, el cual necesita de una voluntad humana (sincrónica, diacrónica o tácita) para su perfeccionamiento”. TRABAGLIA, Juan Ignacio, *Acto administrativo electrónico y acto administrativo automático*, Ed. Olejnik, Argentina, 2022, p. 83, cap. IX.

voluntad administrativa aparecería como un presupuesto existente al tiempo del diseño del sistema informático. Incluso algunos autores han encontrado en esta situación un punto de nacimiento de un “nuevo funcionario”.

Respecto de la “competencia”, su determinación en los actos automáticos resulta compleja, particularmente cuando intervienen más de un órgano administrativo en el mantenimiento y gestión de la plataforma electrónica. Tal sería el caso en el cual el portal se “cuelga” en la web de un ente, pero los datos que allí se exhiben son cargados por organismos colaboradores, lo cual incide en que un tercer organismo habilite o impida a una persona física o jurídica realizar una conducta determinada (por ejemplo, importar mercadería).

Por su parte, el “procedimiento” resulta extremadamente simplificado y se equipara a un algoritmo alfanumérico característico de los programas informáticos.

Finalmente, y respecto de la “finalidad” del acto administrativo, cabe recordar que el vicio que afecta a este recaudo se denomina “desviación de poder”. Si trasladamos esta noción al acto administrativo automático aduanero (AAAA), la finalidad de bien público debería encontrarse en el armado del sistema electrónico, de allí que la desviación de poder no tendría su génesis en el dictado del acto automático concreto sino en el diseño y/o puesta en funcionamiento de la estructura burocrática digital.

Si bien la RG 5271/2022 especifica que su objetivo radica en la obtención de previsibilidad y trazabilidad de operaciones (art. 2), en el caso de que se compruebe que se trata de un sistema obstructivo del comercio exterior llevado a cabo a través del ejercicio de facultades de control, mediante la exigencia de recaudos de incierto o imposible cumplimiento, podría llegarse a la conclusión que existe desviación de poder, en tanto el régimen operativo (informático) no coincide con el fin explicitado.

III. C. Ausencia de acto administrativo

En muchos casos la mera registración de un trámite, proceso, petición o solicitud a través

de una vía informática, genera una respuesta de modo automático e inmediato, mientras que otras veces su reiteración indiscriminada, a lo cual se agrega su ambigüedad mediante una simple palabra, letra, número o código (tal como “observado”, “en trámite” o “en suspenso”), si bien genera una consecuencia directa en el particular (bloqueando la posibilidad de realizar una conducta); al carecer de un razonamiento expreso, de fundamentos manifiestos y de claridad en la existencia de los requisitos previstos en el art. 7 de la LPA, lleva a muchos a considerar que esta “respuesta del sistema” no constituye un verdadero acto administrativo. En ese punto se abren dos posibilidades, que estudiaremos a continuación.

C.1. Silencio administrativo

La primera opción permite considerar que no hay una respuesta propiamente dicha, a los fines de configurar el supuesto de silencio administrativo, intentando atribuir los efectos denegatorios frente a lo pedido (de conformidad al art. 10 LPA).

Si lo aplicamos al caso de la RG 5271/2022, observamos que, en una de las etapas de control mencionadas, ni siquiera existe un plazo cierto para que los organismos intervinientes se expidan. Así es como el 2º párr. del art. 5 expresa que los organismos de control deberán pronunciarse en un plazo no mayor a 60 días corridos, salvo “cuando la competencia del organismo adherente así lo amerite”, generando una ampliación del plazo en cuestión cuyos márgenes resultan imposibles de estimar a la luz de la normativa dictada, resultando por ello imprescindible su reglamentación.

Si tenemos en cuenta que la exteriorización de la voluntad debería manifestarse a través de un sistema informático, surge la incertidumbre de cuál es el ente que incurre en silencio administrativo, en tanto los *micrositios web* mediante los cuales se tramitan las solicitudes son operados en forma simultánea por múltiples organismos -tal como antes hemos expresado-, siendo el resultado final el fruto de acciones u omisiones combinadas, como podría ocurrir

con la AFIP, Banco Central y/o algún ministerio o secretaría.

Encontramos por un lado al órgano estatal que administra el portal, tal como ocurre con la AFIP, que no necesariamente es quien observa o bloquea la operatoria o inserta la respuesta. Luego aparece el ente que carga la información, que incluso puede ser distinto de aquel que la emite (por ejemplo, una institución de control sanitario).

Cabe entonces preguntarse contra quién debe actuar el particular en caso de estar bloqueado por el sistema electrónico: ¿contra el organismo que emite el dictamen desfavorable, contra el que carga la información, contra aquél que en base a esta respuesta bloquea o impide materialmente la ejecución de un acto (importación), contra el que guarda silencio frente a una solicitud de fundamentos, o contra todos?⁹

Esta situación exige la reformulación de la noción de “competencia” prevista en el art. 3 y en el inc. a) del art. 7 de la LPA, en tanto el resultado o la omisión en cuestión sea fruto de un sistema informático operado en forma combinada y coordinada por distintos organismos de competencia diferenciada¹⁰.

⁹ Esta situación genera un alto grado de incertidumbre en los operadores del comercio exterior al tiempo de intimar a la administración pública a efectos de obtener una respuesta, presentar pronto despacho o iniciar acciones judiciales. Es así como en relación a la interfaz electrónica utilizada para la aplicación del SIMI, los tribunales expresaron que la cuestión reviste una entidad de por sí compleja, sustentada en cuestiones fáctico-jurídico (*Berkerer Shipping*, CNCAdmFed, 23/09/20)

¹⁰ Cabe recordar que la RG 3599/2014 con relación al régimen de SIMIs, dispuso en su art. 1 una serie de pautas para la implementación de la VUCE y estableció que los entes que no habían adherido debían suscribir un acuerdo con la AFIP. Asimismo, creó un grupo de coordinación para la implementación de la VUCE denominado CIVU, encargado de la operatividad, registro y trámite de la plataforma digital, presidido y coordinado conjuntamente por la DGA y la Subdirección General de Recaudación. Posteriormente, mediante el Dcto. 416/2017 se creó la Unidad Ejecutora del Registro de la VUCEA, como órgano

C.2. Vía de hecho administrativa

Otra opción consiste en ver los resultados generados por el sistema informático como un bloqueo fáctico de tipo electrónico; en definitiva, *un comportamiento material que importa una vía de hecho administrativa lesiva de un derecho o garantía constitucional* (inc. a) art. 9 LPA).

Un ordenador no procesa lenguaje natural, sino que su funcionamiento se basa en ejecutar un software escrito en un lenguaje de programación, que es una variedad de los lenguajes formales. El software se escribe en un lenguaje comprensible para el ser humano, quien puede leerlo y transformarlo, y el texto resultante se denomina código fuente”. Pero “para que la máquina pueda ejecutarlo se necesita compilarlo, esto es, crear una lista de unos y ceros que pueda ser leído por la máquina, lo que se denomina código binario”¹¹.

Si bien resulta difícil pensar que una omisión proveniente del Estado puede constituirse en una vía de hecho administrativa, la cuestión merece replantearse y considerar que en aquellos casos en los cuales un derecho solamente pueda ser ejercido a través de un sistema electrónico (por ej. cuando se necesita un CUIT activo o el uso del SIM para importar mercadería), la instauración de una superestructura de irregular funcionamiento, podría constituir una situación fáctica lesiva de esos derechos constitucionales.

IV. Pre-requisitos para acceder al sistema informático

El tercer aspecto que nos interesa tratar en esta oportunidad consiste en aquellos supuestos en los cuales el sistema informático

desconcentrado en la órbita de la Secretaría de Comercio del Ministerio de Producción y Trabajo.

¹¹ PONCE SOLÉ, Juli, *Inteligencia artificial, Derecho Administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico*, Revista General de Derecho Administrativo, Universidad de Barcelona, Iustel, n° 50, enero 2019, España, cita n° 18. Disponible en el portal web del Instituto Nacional de Administración Pública de España – INAP. <https://laadministracionaldia.inap.es>.

condiciona la emisión de un acto administrativo automático al previo pago de tributos o al cumplimiento de otras obligaciones fiscales (formales o materiales), que no hacen al objeto del pedido formulado.

Esta metodología resulta habitual en regímenes municipales y provinciales, donde el otorgamiento de un libre deuda impositivo o la autorización para construir o remodelar inmuebles o trasladar ganado de un punto al otro, demanda el previo cumplimiento de tributos locales (en particular de Ingresos Brutos, tasas u otros recaudos)¹².

En materia aduanera, aunque de manera más sutil, algo de ello se encuentra presente en el art. 7 de la RG 5271, en tanto alude a “*la interposición de medidas administrativas o judiciales*” que desvirtúen el régimen con prácticas abusivas como elemento a considerar en el perfil de riesgo del importador, generando una especie de invitación a allanarse en las causas en trámite o evitar la interposición de futuros reclamos.

El instituto del abuso de derecho no es una noción clara y mucho menos cuando éste se concreta a través de la formulación de reclamos administrativos o judiciales.

El abuso del derecho fue diseñado con la finalidad de evitar que una persona pueda verse beneficiada de los frutos de ese actuar irregular, a la vez que otra sea indebidamente perjudicada.

La jurisprudencia ha dicho que se incurre en ejercicio abusivo de los derechos cuando se actúa de conformidad a una norma legal que acuerda determinada facultad, pero en el caso concreto el obrar resulta contrario a la moral, a las buenas costumbres y los fines sociales y

económicos en virtud de los cuales se ha establecido esa facultad.

Cuando se va más allá de lo que razonablemente aparece como necesario para lograr la satisfacción de una pretensión respaldada por la norma y con ello se ocasiona un daño a otro, se está en presencia de un abuso del derecho. Y no es indispensable hablar de maniobra ilícita o inmoral, de dolo o de culpa, elementos en todo caso innecesarios del acto abusivo, ya que lo decisivo está dado por la desviación del derecho subjetivo respecto a su finalidad¹³.

El instituto del abuso del derecho previsto en el art. 10 del CCC ha sido considerado como un típico concepto jurídico indeterminado que surge de principios y valores superiores. “*Son pautas fundamentales aplicadas a cualquier ejercicio de un derecho o situación jurídica y que se complementan con reglas específicas*”, que se configuran como resultado de una pluralidad de derechos que, considerados aisladamente, podrían no ser calificados como tales¹⁴.

De allí que difícilmente la noción de abuso del derecho pueda ser un criterio evaluable de manera unilateral por un órgano administrativo, máxime cuando -supuestamente- se ejecutó a través de un proceso judicial.

Tampoco resulta posible derivar de esta situación un efecto punitivo que se proyecte a conductas futuras del sujeto en cuestión (en el caso; la realización de operaciones de importación).

V. Palabras finales

La tecnología muestra día a día su avance en las relaciones humanas y específicamente en aquellas que se entablan con organismos

¹² Cabe citar como ejemplo el régimen vigente en la Provincia de La Pampa sobre la obtención de las guías para transporte de cereal o hacienda, por el cual en caso de que alguno de los CUITs de los operadores involucrados registren deuda tributaria local (que a criterio del Director de Rentas de la Provincia resulte significativa), quedará automáticamente bloqueada la operación solicitada a través de la plataforma electrónica, único medio disponible para la obtención de tales guías de tránsito. Sólo es posible remover este obstáculo, abonando al menos el 30% de la deuda registrada.

¹³ Conf. CSJ, *Malvicino S.A. c/Provincia de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción* (Expte. CSJ N° 784 año 1995), 8/08/2007.

¹⁴ Conf. BERIZONCE, Roberto, *El principio general del abuso del derecho y su incidencia en el ordenamiento procesal*, Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la UNLP, Número extraordinario, Bs. As., 2015, 31/32, §II.

públicos. Por ello el Derecho, que tradicionalmente va a la zaga de la realidad debería apurar un poco el paso legislativo para evitar que la distancia que media entre ambas se agrande cada vez más.

Porque mientras más lejos se encuentre la tecnología de su adecuada regulación jurídica, el riesgo de lesiones a derechos constitucionales se verá significativamente incrementado.

LA MORA EN LOS PROCEDIMIENTOS ADUANEROS FRENTE A CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES

María Noel Lascano

I. Introducción

Uno de los seis objetivos centrales enunciados por nuestros constituyentes en el Preámbulo de la Constitución de 1853 –más precisamente el segundo de ellos– fue el de *afianzar la justicia*. No era para menos si se tiene en cuenta, como se ha ilustrado con acierto¹, que en aquel tiempo la administración de justicia en el país se hallaba sujeta a la mera voluntad de los caudillos provinciales, quienes actuaban sin apego a la ley ni a nociones básicas de derecho. En gran parte del actual territorio argentino, los gobernadores detentaban la suma del poder público, concentrando en la práctica potestades ejecutivas, legislativas y judiciales, con el peligro que ello encerraba para la seguridad de los individuos y el respeto de sus derechos. A esta situación se sumaban los problemas derivados de las luchas internas entre las provincias, cuya práctica frecuente era la de adoptar medidas hostiles contra sus hermanas, recurrir a la fuerza o imponer restricciones económicas para hacer valer sus intereses parciales en menoscabo de la integridad federal. Imposible resultaba así alcanzar un orden institucional mínimo sin la existencia de un Poder Judicial común a toda la nación que asegurase la aplicación imparcial del derecho, equilibrando las diversas pretensiones provinciales.

Así entendido, se ha dicho² que del afianzamiento de la justicia dependía la unión nacional, la consolidación de la paz interior y la posibilidad de asegurar los beneficios de la libertad para todos quienes habitaran el suelo argentino. Afianzar la justicia exigía, en

consecuencia, organizar un poder judicial común a todos los argentinos y establecer un conjunto de normas que garantizará debidamente el respeto y ejercicio de los derechos individuales. Tal escenario llevó a afirmar, con acierto, que el verdadero objetivo de los constituyentes fue el de *establecer la justicia*, y no únicamente afianzarla³.

El derecho de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, entre otras garantías constitucionales, nace así con el propósito de *establecer y afianzar la justicia* en el territorio argentino. Se traduce, desde aquel entonces, en la concreta posibilidad de ocurrir ante los órganos judiciales y administrativos en busca de la *tutela efectiva* de los derechos. Como se ha dicho con extraordinaria capacidad de síntesis, es el derecho a ser oído y hacer valer todas las defensas habilitadas por las leyes con el fin de obtener un pronunciamiento oportuno y fundado⁴.

Así, el derecho a obtener un pronunciamiento dentro de un plazo razonable o sin dilaciones indebidas se encuentra incluido en la garantía de la defensa en juicio consagrada en el artículo 18 de la Constitución Nacional y ha sido expresamente reconocido por los Tratados Internacionales incorporados, con rango constitucional, a nuestro ordenamiento legal (artículos 7.5 y 8.1. de la Convención Americana de Derechos Humanos; artículo 25 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del

¹ TAWIL, Guido Santiago, “El preámbulo de la Constitución Nacional”, publicado en *La Ley Online*, AR/DOC/11623/2003.

² TAWIL, Guido Santiago, “El preámbulo de la Constitución Nacional”, op. cit.

³ GONZÁLEZ CALDERÓN, Juan A., *Derecho Constitucional Argentino. Historia, Teoría y Jurisprudencia de la Constitución*, Buenos Aires, J. Lajouane & Cia Editores, 1917, p. 319, citado en TAWIL, Guido Santiago, *El preámbulo de la Constitución Nacional*, op. cit.

⁴ CAYUSO, Susana G., *Constitución de la Nación Argentina: claves para el estudio inicial de la norma fundamental*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2011, p. 142.

Hombre; y artículos 9.3 y 14.3.c del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

En sentido opuesto, la mora de la Administración en la tramitación de los procedimientos a los que deben someterse los administrados viola la garantía de la defensa en juicio y el derecho a un procedimiento sin indebidas dilaciones.

La jurisprudencia, desde finales de los años sesenta, se ha enfrentado al problema de la duración excesiva de los procesos en menoscabo de los derechos del imputado. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentenciado que *“...debe reputarse incluido en la garantía de la defensa en juicio consagrada por el art. 18 de la Constitución Nacional... [el derecho del imputado] a obtener —luego de un juicio tramitado en legal forma— un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre y de innegable restricción de la libertad que comporta el enjuiciamiento penal”*⁵.

Más recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el carácter administrativo de un procedimiento sumarial no puede erigirse en un óbice para la aplicación del principio reseñado, pues en el estado de derecho, la vigencia de las garantías enunciadas por el art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos no se

⁵ CSJN, “Mattei”, 29/11/1968, Fallos: 272:188. La doctrina que supone reconocer la existencia y la jerarquía constitucional del derecho del imputado a ser juzgado tan rápido como sea posible sentada por la Corte en el caso “Mattei” reapareció textualmente en muchos otros precedentes posteriores del Tribunal, a saber: “Pileckas” (Fallos, 297:486); “S.A. Aguilar Argentina de Ediciones y otros” (Fallos, 298:50); “Klosowsky y otros” (Fallos, 298:312); “Mozzati” (Fallos, 300:1102); “Baliarda” (Fallos, 303:917); “Bartra Rojas” (Fallos, 305:913); “Yacimientos Petrolíferos Fiscales” (Fallos, 306:1608); “Sudamericana de Intercambio S.A.” (Fallos, 312:2075); “Cortegozo” (Fallos, 316:1328); “Martínez de Hoz” (Fallos, 316:365); “Administración Nacional de Aduanas” (Fallos, 316:2063); “Kipperband” (Fallos, 322:360); “Amadeo de Roth” (Fallos, 323:982); y “Podestá” (sentencia del 7/3/2006), entre muchos otros.

encuentra limitada al Poder Judicial -en el ejercicio eminente de tal función- sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública⁶.

Bajo tales premisas, ha dicho la Corte, la irrazonable dilación de un procedimiento, ya sea judicial, jurisdiccional o administrativo, resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el artículo 18 de la Constitución Nacional y por el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁷.

Ahora bien, ¿qué ocurre cuando el curso del plazo de un procedimiento reglado por el Código Aduanero se ve suspendido en el marco de circunstancias excepcionales, como la pandemia por COVID-19? ¿Debería el administrado someterse a una demora aún mayor en la tramitación de su procedimiento ante situaciones de imprevisibilidad e inevitabilidad como una pandemia? ¿O esas situaciones de excepcionalidad no deberían afectar el normal desenvolvimiento del procedimiento?

El Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a través de sus diversas Salas, han tenido oportunidad de pronunciarse en los tres casos que comentamos seguidamente respecto de la mora de la Administración en la tramitación de uno de los procedimientos regidos por el Código Aduanero -el procedimiento de repetición-, en un contexto agravado por la suspensión del curso de los plazos procesales dispuesta por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en el marco de la pandemia por COVID-19.

II. La pandemia por COVID-19 y la suspensión del curso de los plazos procesales

El 11/03/2020 la Organización Mundial de la Salud declaró la pandemia en relación con el coronavirus COVID-19, una situación inédita y excepcional en el mundo a la que nuestro país no ha sido ajena.

⁶ CSJN, “Losicer”, 26/06/2012, Fallos: 335:1126.

⁷ CSJN, “Losicer”, 26/06/2012, Fallos: 335:1126.

En este marco, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el Decreto N° 260/2020 con vigencia a partir del 12/03/2020, mediante el cual amplió por un año la emergencia pública en materia sanitaria que había sido establecida por la Ley N° 27.541 del 23/12/2019.

En el marco que comentamos, y en cuanto aquí interesa, el Poder Ejecutivo también dispuso mediante el Decreto N° 298/2020 la suspensión del curso de los plazos dentro de los procedimientos administrativos regulados por la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, por el Reglamento de Procedimientos Administrativos y por otros procedimientos especiales, a partir del 20/03/2020⁸.

La AFIP también hizo lo propio y, con el dictado de la Resolución General AFIP N° 4682/2020, fijó un período de feria fiscal extraordinario a partir del 20/03/2020 con el alcance establecido por la Resolución General N° 1983/2005. En materia aduanera, ello implicó la suspensión de los plazos previstos para los procedimientos que específicamente regula el Código Aduanero en su Sección XIV, vale decir, de los plazos de carácter procesal⁹.

III. Los casos analizados por el Tribunal Fiscal de la Nación

III.A. Los hechos

Los hechos fueron idénticos en los tres casos analizados por el Tribunal Fiscal: el 24/10/2019 la firma Lixis S.A. inició tres procedimientos de repetición en sede

⁸ La medida fue prorrogada sucesivamente por los Decretos N° 327/2020, 372/2020, 410/2020, 458/2020, 494/2020, 521/2020, 577/2020, 604/2020, 678/2020, 715/2020, 755/2020, 794/2020, 815/2020 y 876/2020. Esta última norma dispuso la prórroga de la suspensión del curso de los plazos hasta el 29/11/2020 y su reanudación a partir del 30/11/2020.

⁹ A través de las Resoluciones Generales AFIP N° 4692/2020, 4695/2020, 4703/2020, 4713/2020, 4722/2020, 4736/2020, 4750/2020, 4766/2020, 4786/220, 4794/2020, 4807/2020, 4818/2020, 4835/2020, 4840/2020 y 4856/2020 se fijaron nuevos períodos de feria fiscal extraordinaria hasta el 29/11/2020.

aduanera a fin de obtener la devolución de los tributos aduaneros abonados en demasía en tres operaciones de exportación a consumo.

El 1/02/2021, ante la absoluta inactividad del servicio aduanero en la resolución de los casos, la firma solicitó el pronto despacho de las actuaciones, sin que estas presentaciones fueran tratadas por la aduana.

Por lo tanto, en el mes de abril de 2021, habiendo transcurrido más de un año y seis meses desde las solicitudes de devolución y más de un mes desde la interposición de los pedidos de pronto despacho, la firma presentó en cada caso el recurso de amparo por mora previsto en el artículo 1160 del Código Aduanero.

Hacemos notar que el procedimiento de repetición, regulado en los artículos 1068 a 1079 del Código Aduanero, es aquel que el administrado puede iniciar a fin de obtener la devolución de los importes indebidamente pagados al fisco en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera, entre los que se cuentan los derechos de exportación.

Por su parte, el Código prevé en su artículo 1160 que toda persona perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por la demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo del servicio aduanero, puede presentar un recurso de amparo por mora ante el Tribunal Fiscal. El objeto de este recurso es que el Tribunal le ordene a la aduana que resuelva la cuestión pendiente en un plazo prudencial.

III.B. Los argumentos de Lixis S.A.

La firma exportadora consideró que en los tres casos se encontraba configurada la demora excesiva que prevé el artículo 1160, teniendo en cuenta tanto los plazos previstos por el Código para el procedimiento de repetición (confr. arts. 1075, 1076 y 1078) y, en forma supletoria, por la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos (plazo total de aproximadamente 126 días hábiles), como así también la falta de actos impulsorios por parte de la aduana.

Asimismo, argumentó que la demora excesiva del servicio aduanero le causaba graves perjuicios, por cuanto la privaba

ilegítimamente de la disponibilidad de los importes reclamados, provocando la disminución de su poder adquisitivo.

III.C. Los argumentos de la Dirección General de Aduanas

La representación fiscal, al momento de presentar el informe requerido por el Tribunal respecto de la causa de la demora imputada (confr. artículo 1161 del Código Aduanero), argumentó que en las actuaciones no se habían agotado los plazos previstos para la tramitación de las distintas etapas del procedimiento de repetición.

También argumentó que, en función de la suspensión de los plazos administrativos dispuesta por el Poder Ejecutivo Nacional y la feria fiscal extraordinaria fijada por la AFIP, los expedientes se encontraban *“en plazo legalmente hábil para su tramitación”* al momento de la interposición de los respectivos recursos.

Agregó, por último, que la acción de amparo debe ser admitida *“en situaciones de extrema emergencia donde puedan verse conculcados los derechos del presentante”* y solicitó, en consecuencia, que se rechazaran los recursos.

Así las cosas, el Tribunal Fiscal debió expedirse respecto de la procedencia de los recursos de amparo interpuestos.

IV. Los fundamentos del Tribunal Fiscal de la Nación

IV. A. El criterio de la Sala E. Su confirmación por la Sala IV de la Cámara

La Sala E consideró, por unanimidad, que desde el 24/10/2019, fecha en la que la firma había presentado el pedido de devolución, la aduana no había dado inicio al procedimiento de repetición. Ello implicaba que, aun considerando la situación de pandemia por COVID-19 y, en especial, la feria fiscal extraordinaria dispuesta por la AFIP entre el 18/03/2020 y el 29/11/2020, y la feria fiscal ordinaria que se extiende todos los años del 1/01 al 31/01, no se había dictado *“ningún acto útil en el período hábil de más de 8 meses (más de 2 meses del año 2019 -noviembre y diciembre-; febrero-marzo y diciembre 2020; y febrero-abril 2021), a pesar*

del pronto despacho presentado por la recurrente el 1/2/2021”.

En consecuencia, dijo la Sala E, se verificaba en el caso la demora excesiva prevista en el artículo 1160 del Código Aduanero, por lo que correspondía hacer lugar al recurso presentado y ordenar a la aduana que en el plazo de 90 días de quedar firme la sentencia resuelva la devolución solicitada por la firma¹⁰.

La Sala IV de la Cámara confirmó el criterio de la Sala E del Tribunal Fiscal.

Consideró para ello que no había ningún motivo para apartarse de lo decidido en cuanto a la existencia de una demora excesiva de la Administración, toda vez que se había verificado un lapso de inactividad de al menos ocho meses, sin contar las ferias ordinarias y extraordinarias.

Remarcó especialmente que la dilación que se tomaba en consideración era la que había tenido lugar durante el período hábil y que, en ese marco, la inactividad plena no contaba con ninguna justificación.

Consideró también que en las actuaciones no se había dictado ningún acto, ni antes ni después de interpuesto el pronto despacho, y que esta situación tampoco se había revertido luego de notificada la acción de amparo, con lo que claramente se habían infringido los plazos establecidos para el procedimiento de repetición (arts. 1068 y concordantes del Código Aduanero).

Sobre la base de estas consideraciones, la Sala IV concluyó que correspondía confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal¹¹.

IV. B. El criterio de las Salas F y G. Su revocación por las Salas I y II de la Cámara

La Sala F, por unanimidad, y la Sala G, por mayoría, resolvieron los casos sometidos a su decisión en sentido contrario.

Ambas Salas consideraron que, a pesar de los plazos procesales previstos por el Código Aduanero para el trámite del procedimiento

¹⁰ TFN, Sala E, *Lixis S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ amparo*, EX-2021-33239193-APN-SGASAD#TFN, sentencia del 7/05/2021.

¹¹ CNACAF, Sala IV, *Lixis S.A. (TF 33239193-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*, Exp. 19543/2021, sentencia del 10/12/2021.

de repetición, no podía desconocerse la situación fáctica y jurídica producida desde la presentación de las solicitudes de repetición ante el servicio aduanero y la interposición de los recursos. Ello implicaba reconocer el contexto de pandemia por COVID-19 y los sucesivos períodos de ferias fiscales extraordinarias dispuestas por los AFIP, sumados a la reducción del personal aduanero que podía concurrir a las oficinas en forma presencial en tal contexto.

Así las cosas, dijeron ambas Salas, si bien era cierto que no había habido movimiento alguno de las respectivas actuaciones administrativas desde su inicio (24/10/2019), no era menos cierto que los días hábiles transcurridos desde la presentación de las solicitudes de devolución de tributos hasta la fecha de interposición de los recursos (16/04/2021) no resultaban *“ser suficientes para el dictado de una resolución definitiva respecto de la procedencia”* de las repeticiones.

Consideraron también que el recurso de amparo es un remedio excepcional que sólo es procedente *“cuando situaciones objetivas demuestran la existencia de demoras infundadas y excesivamente prolongadas del servicio aduanero, que ocasionan perjuicio”*.

Agregaron, por último, que la demora invocada por la firma tenía su base en las *“atípicas circunstancias imperantes por la emergencia pública sanitaria que atraviesa el país y las dificultades ocasionadas por la pandemia”*, por lo que, en esas circunstancias, no se advertía una demora en los trámites que resultara totalmente reprochable al servicio aduanero. Por lo tanto, concluyeron que correspondía rechazar los recursos de amparo interpuestos¹².

Hacemos notar que la disidencia de la Sala G consideró que correspondía hacer lugar al recurso de amparo interpuesto por la firma y

otorgar a la aduana un plazo de 90 días para resolver la causa.

Para así resolver, tuvo en cuenta que las actuaciones administrativas se encontraban *“totalmente paralizadas”* y que no obraba constancia alguna de que en las mismas se hubiera producido *“algún acto procesalmente útil y/o conducente a la resolución de la repetición por parte del servicio aduanero”*, a pesar de haber transcurrido casi un año y seis meses desde que la firma iniciara el procedimiento de repetición en sede aduanera.

En consecuencia, sostuvo que en el caso se había excedido *“toda pauta temporal razonable en el trámite del procedimiento de repetición iniciado por la actora en sede aduanera”*, configurándose la demora excesiva exigida por el art. 1160 del Código Aduanero. Esta demora, por lo demás, perjudicaba a la firma, por cuanto prolongaba en el tiempo *“el estado de incertidumbre acerca de la procedencia de la repetición iniciada por un lapso que excede lo razonable para la resolución de la misma”*.

Recordó, finalmente, que la Corte Suprema ha sostenido que *“la garantía constitucional de la defensa en juicio incluye el derecho a obtener un pronunciamiento rápido dentro de un plazo razonable (Fallos 287:248; 289:181; 305:913), pues la dilación injustificada de la solución de los litigios implica que los derechos puedan quedar indefinidamente sin su debida aplicación, con grave e irreparable perjuicio de quienes los invocan (Fallos 308:694; 315:1940) (14/6/2001, “Anderle, José C. v. Administración de Seguridad Social”, Fallos 324:1944; LexisNexis- Jurisprudencia Argentina, 8/5/2002, p. 78).”*

Las Salas I y II de la Cámara revocaron las sentencias dictadas por las Salas F y G.

Para así decidir, consideraron que en ambos casos se verificaba una demora de la aduana que excedía toda pauta temporal razonable para que resolviera sobre lo petitionado.

Remarcaron, en tal sentido, que de las actuaciones administrativas no surgía que la administración hubiera dado curso al trámite pertinente y mucho menos que se hubiera expedido de manera alguna, a pesar de las solicitudes de pronto despacho presentadas

¹² TFN, Sala F, *Lixis S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ amparo*, EX-2021-33257054--APN-SGASAD#TFN, sentencia del 26/05/2021; y TFN, Sala G, *Lixis S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ amparo*, EX-2021-33227184--APN-SGASAD#TFN, sentencia del 18/05/2021.

por la firma exportadora. A ello se agregaba que las respectivas acciones de amparo por mora habían sido promovidas en abril de 2021 y que, luego de notificada la demandada, no se advertía actividad alguna de su parte.

En consecuencia, ambas Salas hicieron lugar a los amparos por mora deducidos por la firma exportadora y ordenaron a la parte demandada que dictara resolución respecto de los pedidos de devolución de qué se trataba¹³.

Destacamos que este mismo criterio ha sido compartido por las Salas III y V de la Cámara. Ambas Salas han concluido, en este sentido, que en los casos sometidos a su decisión los plazos reglamentarios para tramitar la repetición de los derechos de exportación habían sido excedidos, aun cuando se computara el período comprendido por las resoluciones que suspendieron los plazos previstos en los distintos procedimientos que tramitan ante la AFIP¹⁴.

V. Reflexiones finales

La pandemia por COVID-19 ha tenido en nuestro país un impacto multidimensional y ha requerido la adopción de medidas urgentes por parte del Estado para intentar mitigar ese impacto.

Como parte de estas medidas, el Poder Ejecutivo dispuso la suspensión del curso de los plazos dentro de los procedimientos administrativos regulados por la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, por el Reglamento de Procedimientos Administrativos y por otros procedimientos especiales, durante gran parte del año 2020. La AFIP también hizo lo propio y, por períodos similares, fijó ferias fiscales extraordinarias,

con la consecuente suspensión de los plazos para todos los procedimientos reglados por el Código Aduanero, entre los que se cuenta el procedimiento de repetición de los importes abonados indebidamente al fisco en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera.

La suspensión de los plazos previstos para los procedimientos aduaneros implicó agravar la ya conocida demora en su tramitación y resolución, y obligó a los administrados a recurrir en amparo del Tribunal Fiscal en resguardo de derechos y garantías constitucionales.

Como ya se ha dicho, la irrazonable dilación de un procedimiento, ya sea judicial, jurisdiccional o administrativo, resulta incompatible con la garantía de la defensa en juicio y el derecho a un procedimiento sin indebidas dilaciones, amparados por la Constitución Nacional y por Tratados Internacionales con jerarquía constitucional.

El *plazo razonable* de duración del proceso se constituye, así, en una garantía exigible en toda clase de procesos, no circunscripta exclusivamente a la materia penal ordinaria, sino que su plena aplicación se extiende a las extra penales (civiles, laborales, fiscales o de cualquier otro carácter -como la aduanera-).

La Ley Nacional de Procedimientos Administrativos establece el principio de la obligatoriedad de los plazos respecto de los administrados y de la administración pública (confr. artículo 1 inc. e). Esta obligatoriedad significa el deber de cumplir los plazos del procedimiento, e implica la consiguiente facultad para exigir su cumplimiento en sede administrativa o judicial¹⁵.

El Código Aduanero ha regulado un recurso especial contra la mora de la Administración en el artículo 1160. La ley exige para su procedencia la acreditación de una excesiva demora en el trámite y la existencia real o potencial de un perjuicio derivado de esa demora.

Pues bien, cuando han transcurrido los plazos establecidos en el Código Aduanero

¹³ CNACAF, Sala I, *Lixis S.A. (TF 33257054-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*, Exp. 22155/2021, sentencia del 5/04/2022; y CNACAF, Sala II, *Lixis S.A. (TF 33227184-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*, Exp. 19546/2021, sentencia del 17/05/2022.

¹⁴ CNACAF, Sala III, *Lixis S.A. (TF 33249352-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*, Exp. 21716/2021, sentencia del 22/02/2022; y CNACAF, Sala V, *Lixis S.A. (TF 33202340-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*, Exp. 19628/2021, sentencia del 6/10/2022.

¹⁵ CASSAGNE, Juan C., *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 2000, p. 343.

para la resolución del procedimiento de repetición o de cualquier otro procedimiento reglado por dicho Código, la demora es excesiva y el administrado que es parte en el procedimiento se encuentra legitimado para solicitar amparo por mora.

Coincidimos, en este sentido, con el criterio unánime de la Sala E y con el voto en disidencia de la Sala G cuando afirman que en los casos bajo análisis se verifica la demora excesiva prevista en el artículo 1160 del Código Aduanero. En efecto, no puede desconocerse que el servicio aduanero no dio siquiera inicio a los procedimientos de repetición en un período hábil de más de 8 meses, excediendo ampliamente los plazos fijados para su sustanciación, aun considerando los períodos de suspensión de los plazos administrativos, tanto por las ferias ordinarias como por las ferias extraordinarias dispuestas en el contexto de pandemia.

En este escenario, no caben dudas de que el tiempo transcurrido sin la resolución de los respectivos trámites resulta suficiente para tener por producida la demora que exige el Código Aduanero para recurrir en amparo ante el Tribunal Fiscal. A ello se suma el consiguiente perjuicio que la demora le ocasiona al administrado, quien no puede disponer de su crédito dentro de un plazo razonable. Más aún, cuando la indisponibilidad de ese crédito se da en un contexto económico altamente inflacionario.

Por lo demás, no puede desconocerse que la Administración tiene el deber jurídico de pronunciarse expresamente frente a las peticiones de los particulares. La obligación de decidir en cada caso concreto surge claramente del artículo 7 inciso c) de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, en cuanto establece que *“deben decidirse todas las peticiones formuladas”*, ya que frente al derecho de petición (confr. artículo 14 de la Constitución Nacional), se encuentra la obligación de las autoridades públicas de resolver. Esta obligación no se modifica por una situación de excepcionalidad como una pandemia, y el servicio aduanero no puede excusarse en ella para justificar la paralización total de un procedimiento aduanero.

Por último, si bien es cierto -como afirmaron las Salas F y G- que el personal aduanero que podía concurrir a las oficinas en forma presencial en el contexto de pandemia se encontraba reducido, no es menos cierto que dicho personal se encontraba igualmente obligado a prestar sus servicios, debiendo hacerlo -en el peor de los escenarios- en forma remota. Nada exime a la Administración de su deber jurídico de pronunciarse expresamente frente a las peticiones de los particulares, como ya se dijo, por lo que no hacerlo o hacerlo fuera del plazo legalmente fijado para ello constituyen conductas irregulares de la Administración que perjudican al particular y no deben ser convalidadas.

En este contexto, no parece justo que el administrado deba esperar la resolución definitiva del procedimiento en que es parte por un lapso que excede lo razonable y tolerable, y que lo coloca en un estado de absoluta incertidumbre e indefensión.

Por el contrario, creemos que una solución justa del caso debiera considerar que una situación de excepcionalidad como una pandemia no debe afectar el normal desenvolvimiento de los procedimientos cuando la demora en su tramitación resulta totalmente reprochable al servicio aduanero y, en cambio, no es atribuible a la conducta del administrado. Más aún, cuando las autoridades públicas tienen la obligación de resolver y el deber de observar el principio de celeridad que debe regir en todo procedimiento administrativo.

Como se ha dicho muy acertadamente, justicia que es lenta, no es justicia. Y menos -o más grave aún-, frente a circunstancias excepcionales, como los tiempos de pandemia que nos han tocado vivir.

**PANEL III. ILÍCITOS ADUANEROS.
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA**

CONSECUENCIAS DE LA DETERMINACIÓN JUDICIAL (O ADMINISTRATIVA) DE LA OCURRENCIA DE UNA INFRACCIÓN ADUANERA

Andrés Varela

I. Introducción

La determinación judicial o administrativa de la ocurrencia de una infracción aduanera—esto es, la determinación de que efectivamente se ha configurado una infracción aduanera—, tiene como correlato la exigibilidad de determinadas obligaciones a cargo del infractor.

Así, la consecuencia connatural de la determinación judicial o administrativa de una infracción aduanera es la imposición al infractor de la sanción correspondiente, previamente establecida en una norma legal.

Pero, además, en muchos de los casos, la propia ocurrencia de la infracción aduanera se produce asociada a la falta de pago de una obligación tributaria que resulta acaecida. Por tanto, en tales casos, además de la consecuencia sancionatoria, resulta una consecuencia tributaria.

Ahora bien, sin perjuicio de poder estar en ambos casos frente a obligaciones dinerarias exigidas al infractor como consecuencia de la determinación judicial (o administrativa) de la ocurrencia de la infracción aduanera, la naturaleza jurídica de las referidas consecuencias es diversa, como también lo es su origen, y sus efectos en cuanto a la liquidación y pago de las referidas obligaciones.

No obstante, pese a dichas diferencias, en algunos casos se han presentado divergencias interpretativas, las cuales nos llevan a revisar las consecuencias resultantes de tal determinación, y tratar de aportar algo de luz en torno a ellas, dada la relevancia que puede tener, tanto en la órbita del infractor como en el Estado, una errónea aplicación de las normas que regulan los diversos aspectos de la misma.

Cabe advertir que, si bien en el presente trabajo nos apoyaremos en el régimen legal vigente en la República Oriental del Uruguay, con base en el Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU), aprobado por la Ley N° 19.276, de 19 de Septiembre de 2014¹, nuestro análisis y las conclusiones que dejaremos pueden ser perfectamente extensible al régimen aplicable en otro país, con el tamiz necesario del lector.

II. De las infracciones y sanciones aduaneras

II.A. De las Infracciones Aduaneras

Designamos como *Derecho Aduanero Sancionatorio* al conjunto de normas y principios jurídicos que regulan el poder punitivo del Estado, con la finalidad de garantizar la preservación y el restablecimiento del ordenamiento jurídico en materia aduanera, mediante la retribución de una sanción, salvaguardando—simultáneamente— las garantías individuales de los sujetos a quienes se les imponen².

En tal sentido, entendemos³ que el Derecho Aduanero Sancionatorio contempla diversos ámbitos de ilicitud aduanera, de acuerdo a las conductas punibles y sus consecuencias, pudiendo distinguirse: el Derecho Aduanero Penal, el Derecho Aduanero Infraccional, y el

¹ Accesible en: [Código Aduanero N° 19276](#)

² FIGUEREDO, Flavia y VARELA, Andrés. “Los Despachantes de Aduana y las infracciones y sanciones aduaneras”, *Ilícitos aduaneros y sanciones*, PARDO CARRERO, Germán, Editor, Bogotá, Tirant lo Blanch, 2022, p. 313.

³ FIGUEREDO, Flavia y VARELA, Andrés. Op. Cit., p. 314.

Derecho Aduanero Correccional⁴.

Así, el Derecho Aduanero Infraccional es el área del Derecho Aduanero Sancionatorio que regula las conductas ilícitas tipificadas como infracciones aduaneras y sus consecuencias punitivas, así como el conjunto de procesos o procedimientos legalmente establecidos para la determinación de la ocurrencia de las infracciones aduaneras y la imposición de las sanciones correspondientes.

En dicho marco, entendemos que las Infracciones Aduaneras juegan un rol principal, en tanto éstas son descripciones de conductas antijurídicas, activas u omisivas, recogidas en normas legales que, simultáneamente, pretenden evitar determinadas transgresiones a la legislación aduanera, mediante la previsión normativa de retribuir la ejecución de una conducta con una sanción; y con carácter coactiva, para los casos en los cuales efectivamente se actúe por un sujeto la conducta descrita, tendrán por resultado la imposición de la sanción prevista, respecto del sujeto que se determine como responsable de aquella conducta, que puede ser el autor de aquella u otro sujeto, en lugar

de aquél o junto a aquél⁵.

Debe señalarse que no todas las conductas que pueden ser contrarias a una norma aduanera —por tanto, antijurídicas— serán infracciones aduaneras, puesto que algunas transgresiones, por el grado de afectación al orden jurídico aduanero pueden haber sido tipificados como delitos; y otros, en cambio, por su poca trascendencia o lesividad, pueden no tener relevancia para ser contempladas por el legislador como conductas punibles, por no afectar de manera relevante el bien jurídico que se pretende tutelar por el elenco de delitos e infracciones. En igual sentido, algunas otras conductas, aun siendo antijurídicas, trascendentes y lesivas, pueden no haber sido previstas por el legislador, y por tanto, ser atípicas, y con ello, no serán alcanzadas por una sanción⁶.

Considerado ello, puede decirse que, la forma de determinar cuáles son las conductas pasibles de constituir una infracción aduanera va a ser mediante la revisión de aquellas conductas que resulten descritas en los tipos infraccionales vigentes en cada país.

II.B. De las sanciones por infracciones aduaneras

La sanción aduanera tiene como presupuesto una conducta ilícita tipificada como infracción aduanera⁷.

Así, la sanción aduanera es la respuesta del ordenamiento de carácter privativo o restrictivo de derechos que se le impone al sujeto que actúa la conducta descrita en la infracción aduanera, con una finalidad preventivo-represiva, por parte de quien tiene

⁴ Siguiendo a la doctrina administrativista más moderna, designamos como *Derecho Aduanero Correccional*, al ámbito del Derecho Aduanero Sancionatorio integrado por las diversas normas y principios que regulan y establecen el alcance del poder sancionatorio de la Administración aduanera respecto de las personas vinculadas a la actividad aduanera que se encuentran sujetas a responsabilidad por su actuación profesional ante la misma. Conf. RUOCCO, Graciela. "Principios de Legalidad, Tipicidad y de Prescripción en materia de actividad sancionatoria de la Administración", en *Estudios de Derecho Administrativo*, 2010, N° 2, Montevideo, La Ley, 2011, p. 128-129; en apoyo cita a OSSA ARBELÁEZ, Jaime, *Derecho Administrativo Sancionador*, Editorial Legis, 2000, p. 127. Por otra parte, dentro del régimen sancionatorio aduanero, y en particular referencia al régimen punitivo argentino, ALAIS distingue la existencia de tres campos bien diferenciados: los delitos, las infracciones y las sanciones disciplinarias. ALAIS. Horacio F. *Los Principios del Derecho aduanero*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 160.

⁵ VARELA, Andrés. "Reflexiones en torno al proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay", en *Revista de Derecho YACHAQ N.º 11*, del Centro de Investigación de los Estudiantes de Derecho (CIED), Cusco, Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cusco, 2020, p. 194.

⁶ *Ibidem*, p.194.

⁷ FIGUEREDO, Flavia y VARELA, Andrés. Op. Cit., p. 318. En similar sentido a lo expresado para las sanciones tributarias por ANEIRO PEREIRA, Jaime. *Las sanciones tributarias*, Madrid, Marcial Pons, 2005, p. 22.

atribuido legalmente el ejercicio de la potestad sancionadora⁸.

En esencia las sanciones aduaneras, al igual que otras sanciones, tienen finalidad dual: disuasiva (o preventiva) y retributiva (o punitiva).

En tal sentido, al ser establecida la sanción aduanera por ley, ésta cumple una finalidad disuasiva (o preventiva) de carácter general, pretendiendo evitar determinadas conductas transgresoras de la legislación aduanera, que son aquellas que se relacionan con determinados bienes jurídicos que fueron seleccionadas por el legislador, como merecedoras de mayor protección (o cobertura) legal, en orden a su relevancia jurídica, en definitiva, aquellas que se encuentran descritas en los tipos infraccionales aduaneros.

Pero también, para el caso que, pese a ello, se verificara la conducta transgresora, saltando la primera finalidad, tienen por finalidad reprimirla, con la efectiva imposición de la sanción al sujeto infractor, que retribuya su conducta mediante la afectación o restricción de sus derechos.

Asimismo, la efectiva imposición de la sanción también retoma la finalidad disuasiva (o preventiva) en relación al infractor sancionado, por cuanto éste ha podido verificar personalmente que frente a su conducta disvaliosa el ordenamiento jurídico ha prevalecido mediante la efectiva afectación de sus derechos, disuadiendo al sujeto que vuelva a transgredir la legislación aduanera.

Por tanto, la finalidad de las sanciones aduaneras será evitar, y eventualmente, reprimir las conductas que quebranten el ordenamiento normativo aduanero.

III. Del hecho infraccional aduanero acaecido a la sanción impuesta

Como es fácil advertir, el acaecimiento de un “hecho infraccional aduanero” no determina la ineludible imposición de una sanción. Así, el

hecho infraccional acaece cuando la conducta del sujeto (activa u omisiva) encuadra en el tipo infraccional establecido, en tanto se encuentren presentes todos los elementos del tipo infraccional, en cuyo momento se configura la infracción aduanera.

El hecho infraccional es de producción instantánea, y pese a que no sea advertido (fuera del propio sujeto que actúa la conducta [autor]; e incluso, en algunos supuestos, sin que el mismo lo advierta) conserva toda su virtualidad de conducir a una imposición, toda vez que se transite la vía procesal o procedimental establecida previamente por el legislador para la determinación de su existencia y la imposición de sus consecuencias, dentro del plazo legalmente establecido para ello.

Asimismo, para que un “hecho” pueda ser calificado como un “hecho infraccional”, y que ulteriormente pueda tener como consecuencia la aplicación de una sanción, requiere de la existencia de “sucesos” anteriores y posteriores.

En tal sentido, para que el incumplimiento de un determinado precepto normativo aduanero, por tanto, transgresor de la legislación aduanera, tenga como consecuencia la aplicación de una sanción, se deben cumplir tres condiciones, a saber:

- a) Que la conducta contraria a dicho precepto normativo haya sido seleccionada por una norma de rango legal con el propósito de conferirle una segunda cobertura (esto es, con el propósito de reforzar normativamente el cumplimiento del referido precepto normativo aduanero), y que a tales efectos se asocie al acaecimiento de dicha conducta la aplicación de una sanción; para lo cual el legislador describe la conducta en una norma, estructurando el tipo infraccional y establece la sanción correspondiente;
- b) Que un sujeto actúe (realice) dicha conducta (activa u omisiva); y
- c) Que mediante un procedimiento administrativo o un proceso judicial se

⁸ *Ibidem*, p.22

compruebe la existencia de dicha conducta, y se le atribuya al sujeto que actuó la misma las consecuencias jurídicas previstas en aquella norma.

Ahora bien, para la constatación de la configuración de una infracción aduanera y la imposición de sus consecuencias sancionatorias, se requiere de la determinación de un órgano del Estado que detente *la potestad punitiva o sancionadora*, y ante el cual se sigue el procedimiento o proceso establecido previamente, a efectos de comprobar la conducta endilgada a un sujeto y su adecuación típica a la infracción aduanera, la medida del reproche a la conducta efectivamente desarrollada por el autor de la misma, así como, las posibles causas de exculpación, y finalmente, en los casos en que proceda, la efectiva realización de la sanción a su responsable o sus responsables.

Así, la finalidad del Proceso Aduanero debe enmarcarse en la averiguación de la existencia de hechos infraccionales y el juzgamiento de la eventual conducta denunciada, atribuida a uno o más personas (físicas o jurídicas), para determinar si la misma puede ser encajada en el tipo infraccional previsto, y sólo en tal caso, imponer a aquellos las consecuencias previstas por la norma legal⁹.

Por tanto, en primer término el Proceso judicial (o Procedimiento administrativo) Aduanero por Infracciones aduaneras, debe estar dirigido a procurar la constatación judicial (o administrativa) de la ocurrencia y veracidad de los hechos denunciados (o investigados), y su atribución a una o más personas. En segundo término, debe estar orientado a constatar la encajabilidad (o no) de los hechos en la norma infraccional, y sólo en caso de verificarse ello, se debe juzgar la conducta del autor (o autores) mediante la apreciación de la culpabilidad del sujeto (salvo que la responsabilidad le fuera imputada a título de responsabilidad objetiva). Finalmente, en tercer término, salvo causa de

justificación existente¹⁰, debe imponerse a su autor o autores y/o a los demás responsables, las consecuencias previstas en la norma legal, siempre dentro de sus límites, con el grado de proporcionalidad a la conducta desarrollada por el autor o autores, garantizando al infractor, en todos los casos, el ejercicio pleno de sus derechos de defensa¹¹.

IV. Breves notas sobre las particularidades del régimen infraccional aduanero en Uruguay como marco de referencia

En Uruguay la averiguación de los hechos que pueden determinar la configuración de una infracción aduanera, y eventualmente, la imposición de la sanción vinculada a dicha infracción va a ser sustanciada en vía judicial, esto es, ante el Poder Judicial¹². Ello resulta ser así en la mayoría de las infracciones aduaneras, salvo el caso de la infracción aduanera de Contravención¹³, la cual se sustancia en vía administrativa, ante la Dirección Nacional de Aduana, que es quien puede imponer la sanción por dicha infracción.

Así, corresponde al Poder Judicial tener que resolver sobre la existencia de los hechos que configuran una infracción aduanera, y eventualmente, determinado que fuera la existencia de los mismos y su vinculación a su autor, imponerle a éste las consecuencias legalmente previstas, en su calidad de responsable¹⁴.

¹⁰ Por ejemplo, el estado de necesidad, el cual excluye la ilicitud.

¹¹ VARELA, Andrés, Op. Cit., p. 197.

¹² Sobre el proceso judicial por infracciones aduaneras en Uruguay puede verse *in extenso* en: VARELA, Andrés, Op. Cit., p. 21-38.

¹³ En relación a la Infracción Aduanera de Contravención puede verse: VARELA, Andrés. "Revisitando la infracción aduanera de «contravención» en Uruguay", *Revista de Derecho YACHAQ N° 13*, del Centro de Investigación de los Estudiantes de Derecho (CIED), Cusco, Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cusco, 2020, p. 115-131.

¹⁴ El CAROU distribuye la competencia en materia aduanera al establecer: "Artículo 227.

⁹ VARELA, Andrés, Op. Cit., p. 197.

Por su parte, en Uruguay la “acción fiscal” va a ser ejercida por las Fiscalías Letradas con competencia aduanera, en tanto estas son las representantes del Fisco (ejerciendo el Ministerio Fiscal).¹⁵

El rol de la Administración Aduanera en materia de infracciones aduaneras en Uruguay es diferente en relación a otros ordenamientos¹⁶. Si bien la Administración Aduanera (Dirección Nacional de Aduanas) participa activamente, y cuenta con las

(Competencia según materia).- 1. El conocimiento de los asuntos relativos a infracciones aduaneras, excepto la infracción de contravención y lo dispuesto en el artículo 232 de este Código, corresponderá a los Juzgados Letrados de Primera Instancia del interior con competencia en materia aduanera y a los Juzgados Letrados de Aduana en los departamentos de Canelones y de Montevideo. 2. Conocerán los Tribunales de Apelaciones en lo Civil en segunda instancia y la Suprema Corte de Justicia en el recurso de casación, en caso de corresponder.” “Artículo 232. (Única instancia).- Los asuntos jurisdiccionales cuya cuantía no exceda la suma de 40.000 UI (cuarenta mil unidades indexadas) se sustanciarán en instancia única ante los Juzgados de Paz Departamentales competentes en el interior de la República y el Juzgado Letrado de Aduana en los departamentos de Canelones y de Montevideo.” A la fecha del presente, la suma de 40.000 U. I., resulta equivalente a USD 5.500, aproximadamente.

¹⁵ El artículo 230 del CAROU dispone: “Artículo 230) (Ministerio Fiscal).- El ejercicio del Ministerio Fiscal o la representación del Fisco ante los Juzgados Letrados de Aduana y los Tribunales de Apelaciones en lo Civil, y ante la Suprema Corte de Justicia únicamente en los casos de inconstitucionalidad y de casación, incumbirá a los Fiscales Letrados Nacionales de Aduanas y de Hacienda. Ante los Juzgados Letrados de Primera Instancia del interior con competencia en materia aduanera, dicha representación estará a cargo de los Fiscales Letrados Departamentales de la respectiva jurisdicción”

¹⁶ Dentro de las “Competencias generales” de la Dirección Nacional de Aduanas, previstas en el artículo 6 del CAROU, el literal H del numeral 2 del referido artículo dispone: “M) Ejercer la vigilancia aduanera, prevención y represión de los ilícitos aduaneros.”

facultades legales para realizar el control, vigilancia y verificación de mercaderías, medios de transportes, unidades de carga y personas, en caso de advertir la presunta comisión de una infracción aduanera¹⁷ debe realizar la denuncia judicial correspondiente, y será la Fiscalía competente en materia aduanera quien tendrá en el “Proceso de Conocimiento por infracciones aduaneras” (proceso judicial) la titularidad de la acción fiscal.

Ahora bien, en el “Proceso de Conocimiento por infracciones aduaneras” la estructura procesal establecida por el CAROU determina que, luego de presentada una denuncia¹⁸, y realizadas las primeras instrucciones por el Juez¹⁹, se fija una Audiencia Indagatoria en la que declara ante el Juez el denunciado, asistido por su Defensor y en presencia del Representante Fiscal²⁰. En el caso de que exista mérito para presumir la configuración de una infracción, se podrá solicitar por el Representante Fiscal²¹, y se resolverá por el Juez, si corresponde la iniciación del sumario²² contra el denunciado²³. Desde este momento se abre una segunda etapa, de contenido probatorio, en la que se produce el ofrecimiento de pruebas (“autos de manifiesto”) por el sumariado, denunciantes y el Representante Fiscal, la que debe ser dispuesta por el Juez²⁴. Agotado el diligenciamiento de la prueba propuesta, se confiere el traslado al Representante Fiscal, para que, de entender que surge probado un hecho infraccional, ejerza su acción, mediante la Demanda Acusación Fiscal²⁵, y de esta forma, estando ya en etapa plenamente adversarial, se dispone el traslado de la

¹⁷ Excepto el caso referido a la Infracción Aduanera de Contravención (artículo 226 del CAROU).

¹⁸ Artículo 236 a 238 del CAROU.

¹⁹ Artículo 231, 240 y 241 del CAROU.

²⁰ Artículo 242 del CAROU.

²¹ Artículo 244 del CAROU.

²² Numeral 2 del Artículo 245 del CAROU.

²³ Artículo 246 del CAROU.

²⁴ Artículo 247 del CAROU.

²⁵ Artículo 249 del CAROU.

misma para que el acusado articule sus defensas²⁶, mediante la Contestación de la Demanda Acusación Fiscal. Finalmente, se dictará sentencia por el Juez²⁷.

Las particularidades del régimen infraccional aduanero en Uruguay sirven de marco de referencia –así como de alerta temprana al lector– de lo que se referirá seguidamente en relación a las consecuencias de la determinación judicial de la ocurrencia de una infracción aduanera, y en relación al efecto del tiempo en las consecuencias tributarias y de la imposición de la sanción.

V. Consecuencias de la constatación judicial (o administrativa) de la ocurrencia de una infracción aduanera

V.A. Dos consecuencias de diversa naturaleza jurídica

En aquellos casos en los cuales dentro del marco de un proceso judicial (o un procedimiento administrativo) se constate la ocurrencia de una infracción aduanera cuya autoría ha sido atribuida a un sujeto, tendrá como correlato natural que se le imponga a su autor o autores (y/o a los demás responsables) las consecuencias previstas en la norma legal sancionatoria.

Pero, además, normalmente, la sentencia o resolución de condena que verifica la ocurrencia de un hecho infraccional aduanero también tiene consecuencias tributarias, cuando el hecho infraccional constatado es un hecho que generó la obligación de pagar tributos. En tales casos, el hecho infraccional que se comprueba como ocurrido fue un hecho generador de tributos, y dichos tributos no se pagaron, pese haber surgido la obligación tributaria del sujeto que verificó el mismo.

Decimos normalmente, por cuanto existen hipótesis donde la ocurrencia del hecho verificado no supone un hecho generador de la obligación de pagar tributos, como puede ser el caso de un hecho que puede configurar una infracción aduanera al haberse incumplido

una norma que imponga un deber en relación a un procedimiento aduanero, aun cuando no tenga como consecuencia el no pago de tributos (en Uruguay, ello puede suceder en la Infracción Aduanera de Contravención). No obstante, en la mayoría de las hipótesis, el hecho comprobado tiene incidencia tributaria.

Por ello, puede observarse en dichos supuestos, que de las sentencias (o resoluciones) de condena por infracción aduanera, pasadas en autoridad de cosa juzgada (o firme), procederán dos consecuencias, de naturaleza jurídica diversa: a) la exigibilidad del pago de los tributos devengados²⁸, y b) la imposición de la sanción correspondiente.

La naturaleza jurídica de ambas consecuencias es diversa, lo que determina también que sea diverso su tratamiento.

V.B. La exigibilidad de pagar los tributos devengados

B.1. Aspectos generales

La primera consecuencia de la determinación judicial o administrativa²⁹ de la ocurrencia de una infracción aduanera es, en la inmensa mayoría de los casos, la exigibilidad del pago de los tributos devengados por haberse verificado la ocurrencia de su hecho generador, sin que fueran oportunamente pagados.

Debe observarse, que la obligación de pagar los tributos a la importación o exportación definitiva resultan ser el correlato de la ocurrencia del hecho generador de los

²⁶ Numeral 1 del Artículo 250 del CAROU.

²⁷ Numeral 2 del Artículo 250 del CAROU.

²⁸ Téngase por advertido lo referido a la Infracción Aduanera de Contravención en Uruguay.

²⁹ Según sea el régimen vigente en el país de que se trate.

mismos³⁰. Ellos resultan debidos por el sujeto pasivo de dicha obligación desde el momento y en las condiciones que determina la legislación que debe verificarse su pago, siendo exigibles desde dicho momento, en tanto no se haya efectivizado el pago debido.

En nuestro concepto, la obligación tributaria aduanera es la obligación que nace con el acaecimiento del hecho generador de los tributos a la importación o exportación definitiva. La obligación tributaria aduanera tiene como contenido la obligación de pago de los tributos aduaneros y de los tributos no aduaneros (como el IVA).

Así, la obligación tributaria aduanera nace al verificarse el hecho generador de los tributos que gravan la importación o exportación definitiva, y pende de cumplimiento hasta no ser cancelada, o hasta el término de prescripción de los mismos (salvo que ocurra otro acto extintivo de la misma previsto en la legislación). Como expresa ALTAMIRANO: *“Cuando el hecho imponible pasa de la potencia al acto, cuando se concreta y surge a la vida jurídica, marca un hito temporal con claros propósitos y efectos jurídicos, pues nace la obligación tributaria. A partir de su realización la obligación tributaria tiene una proyección en el tiempo con diversos efectos. En principio indica el nacimiento y proyecta su extinción temporal a través del instituto de la*

prescripción”.³¹

Ahora bien, como es sabido, la dificultad surge cuando, al no haberse formalizado la declaración aduanera correspondiente, o incluso en los casos en que haya existido una declaración aduanera, pero no fuera completa correcta y exacta, y por tanto, en las circunstancias y los términos requeridos por la legislación aduanera, no resulta ser conocido por el Fisco la existencia de la obligación tributaria aduanera nacida con la ocurrencia del hecho generador, y por tanto, no es exigida la misma a su deudor. No obstante ello, como señalan PALAVECINO y BARBATO, la obligación tributaria se encuentra “viva”³². El problema es que, pese a ello, no se ha advertido su existencia por el Fisco.

Así, al no haberse producido la declaración espontánea del hecho generador de los tributos a la importación o exportación definitivas al momento en que la legislación aduanera ha previsto que lo sea declarado, o no lo haya sido en los términos exigidos por la legislación aduanera, ello coloca al Fisco en la situación de tener que advertir la posible la ocurrencia del hecho generador de los referidos tributos, y necesariamente, poder demostrar el nacimiento de la obligación tributaria, para con ello, determinar el contenido de la prestación debida y poder hacerla exigible.

Ahora bien, con el dictado de la sentencia de condena por infracción aduanera no nace la obligación de pagar los tributos de importación o exportación definitiva, puesto que dicha obligación es preexistente a la misma, en tanto que nace con la ocurrencia del hecho que ha fijado el legislador para ello (hecho imponible), y que constituye uno de los elementos para la configuración de la infracción aduanera. Por tanto, la obligación de pagar los tributos devengados no deriva

³⁰ Sobre el hecho imponible o hecho generador (denominación según sea definido en la legislación nacional correspondiente) de los tributos en materia aduanera puede verse ampliamente: BARREIRA, Enrique. “La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación”, en *Revista de Estudios Aduaneros* Nº 12, primer y segundo semestres de 1998. Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 1998, pp. 87-98; GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo. *Derecho Aduanero*, Tomos III, Montevideo, Editorial La Ley Uruguay, 2022, pp. 239-284; LASCANO, Julio Carlos. *Los derechos de Aduana*. Buenos Aires, Osmar D. Buyatti, 2007, pp. 269-318; BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Tributos al comercio exterior*, Segunda Edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2016, pp. 150-174 y 246-252.

³¹ ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho Tributario. Teoría general*. Buenos Aires, Marcial Pons, 2012, p. 342.

³² PALAVECINO, Federico M. y BARBATO, J. Daniel, *Responsabilidad por deudas y multas impositivas y aduaneras*, Buenos Aires, La Ley, 2001, p. 57.

del carácter sancionatorio de la infracción aduanera, sino que es la consecuencia tributaria resultante de haberse verificado en el proceso (o procedimiento) el acaecimiento del hecho generador de los tributos y la existencia actual de la obligación tributaria.

Así, en la referida sentencia (o resolución) solamente se declara la ocurrencia del hecho generador de tributos a la importación o exportación definitiva (según fuera el caso), cuyo pago no se verificó en la oportunidad legalmente prevista, resultando su correlato lógico el hacer exigible al deudor los tributos adeudados.

Por ello, si en el marco de un proceso judicial (o de un procedimiento administrativo), se logra probar la ocurrencia del hecho generador de los tributos y el no pago de los mismos, la sentencia judicial (o la resolución administrativa), declarará la ocurrencia de ese hecho, y condenará al sujeto pasivo de los mismos a su pago, haciendo exigible el crédito de dicha obligación tributaria aduanera, nacida cuando ocurrió el hecho generador.

Por tanto, aun cuando las normas infraccionales no previeran esa consecuencia tributaria, ella deriva de la verificación judicial de la ocurrencia del hecho generador de los tributos.

B.2. El “pago de los tributos correspondientes” en el régimen infraccional del Código Aduanero de la República Oriental del Uruguay (CAROU)

El elemento central del infraccional aduanero uruguayo se asienta en que la infracción aduanera se produce cuando existe “pérdida de renta fiscal”.

La “pérdida de renta fiscal” se produce cuando: a) existe un perjuicio al Fisco en la percepción de la renta fiscal; o b) se conceden incentivos o beneficios económicos o tributarios superiores a los que el declarante tendría derecho.

La primera de las formas de “pérdida de renta fiscal”, se produce por la no percepción de los tributos correspondientes. Ello resulta cuando se comprueba que se produjo el hecho generador de los tributos (aduaneros y/o no

aduaneros) en ocasión de la importación (o exportación) de la mercadería al territorio aduanero (o desde el territorio aduanero), sin efectivizarse el pago de la obligación tributaria correspondiente.

También puede suceder que, se hubiera concedido una exoneración, y por tanto, no se hubieran cobrado determinados tributos, y sucediera el cambio del destino de las mercaderías amparadas por dicha exoneración (exoneración total o parcial), la cual hubiera sido concedida en virtud de la finalidad de su aplicación o naturaleza, sin autorización previa de la autoridad competente ni la reliquidación y pago de los tributos correspondientes, o simplemente que se hubiera amparado a una exoneración sin los requisitos subjetivos u objetivos para ello, y se hubiera beneficiado el solicitante con dicha exoneración, sin tener derecho a ella³³.

Esta exigibilidad de pago de los tributos no abonados, resultante de la constatación de la infracción aduanera, que se configura por el no pago de los tributos cuando hubiera correspondido el mismo, se encuentra prevista a texto expreso en todas las infracciones aduaneras establecidas en el CAROU, con excepción de la Contravención.

En tal sentido, así resulta previsto en las infracciones aduaneras:

- a) En la Diferencia, en el artículo 202 del CAROU se dispone: “...*sin perjuicio del pago de los tributos correspondientes...*”;
- b) En la Defraudación, en el Numeral 2° del artículo 204 del CAROU se dispone: “...*sin perjuicio del pago de los tributos cuando corresponda.*”;
- c) En la Defraudación de valor, en el Numeral 2° del artículo 205 del CAROU se dispone: “...*doble de los tributos adeudados, sin perjuicio del pago de los mismos*”;
- d) En el Desvío de exoneración, en el Numeral 2° del artículo 208 del CAROU

³³ Hipótesis que en Uruguay configuraría uno de los supuestos de la Infracción de Desvío de exoneración (artículo 208 del CAROU).

se dispone: “...doble del importe de los tributos exonerados, sin perjuicio del pago de los mismos.”; y

- e) En el Contrabando, en el artículo 211 del CAROU se dispone: “...pago de los tributos correspondientes...”.

En tal sentido, ya lo expresaba Ariosto D. GONZÁLEZ, refiriendo particularmente a la Infracción Aduanera de Contrabando, que el pago de los tributos no tenía el carácter de una sanción, sino que era una obligación que se pone a cargo del infractor porque fue quien consumó la importación —introducción a territorio aduanero— de la mercadería.³⁴

Así entonces, quedó determinado que sea por sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, que el hecho generador de los tributos se produjo y que habiendo nacido la obligación tributaria no se verificó su pago, con lo cual se produjo la “pérdida de la renta fiscal”. De tal manera, junto a los demás elementos del tipo infraccional, se habrá configurado la infracción aduanera.

Por tanto, en orden a ello, y dado que se verificó en el referido proceso judicial que acaeció el hecho generador de los mismos, y no se verificó el pago, resulta actualmente exigible la obligación de tributar al deudor de la obligación tributaria nacida y no efectivizada, sin perjuicio de la sanción a imponerse por la configuración de la infracción aduanera.

V.C. La imposición de la sanción aduanera correspondiente

C.1. Las sanciones aduaneras

Como referimos, la imposición de la sanción aduanera es la consecuencia connatural de haberse constatado en el marco de un proceso (o procedimiento) legalmente establecido, la existencia de los hechos del caso y su adecuación al tipo infraccional descrito por la

norma. Esto es, el haberse verificado la subsunción de la conducta del imputado como autor de la misma en el supuesto de hecho normativo de la infracción aduanera.

Debe recordarse que la finalidad de las sanciones aduaneras será impedir la transgresión de determinadas regulaciones aduaneras, que comprenderá a aquellas respecto de las cuales se establece una cobertura por las normas infraccionales, por medio de las descripciones de determinadas conductas que, directa o indirectamente, califique a éstas como ilícitas; y que, comprobada la misma, mediante el proceso o procedimiento legalmente establecido, tendrán en el plano retributivo, una consecuencia jurídica de afectación respecto del sujeto que haya verificado la referida conducta³⁵.

Así, la relación que existe entre la infracción y la sanción es de antecedente a consecuente. Por tanto, en la medida que se verifica la configuración de la infracción, corresponde la imposición de la sanción prevista en el ordenamiento legal.

Ahora bien, siguiendo un criterio de clasificación de las sanciones de acuerdo al bien jurídico que se afecta, las sanciones se pueden clasificar en sanciones privativas de la libertad, sanciones privativas de derechos y sanciones patrimoniales³⁶.

En tal sentido, en materia aduanera, las sanciones privativas de la libertad se reservan al Derecho Aduanero Penal. En tanto, en materia de sanciones por infracciones aduaneras normalmente se imponen aquellas que implican una afectación patrimonial del infractor, como consecuencia de haberse verificado la ocurrencia de la infracción aduanera.

En estos casos, la sanción se impone con el dictado de la Sentencia judicial o Resolución administrativa, naciendo la obligación patrimonial correlativa.

³⁴ GONZÁLEZ, Ariosto D. *Tratado de Derecho Aduanero Uruguayo*. Tomo II. Montevideo, Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República, 1964, p. 322.

³⁵ FIGUEREDO, Flavia y VARELA, Andrés. Op. Cit., p. 325.

³⁶ ANEIROS PEREIRA, Jaime. *Las sanciones tributarias*. Madrid, Marcial Pons, 2005, p. 26

Así, las sanciones que tienen por objeto afectar el patrimonio del infractor se denominan sanciones patrimoniales. Como dice ANEIROS, esta tautología pretende destacar el bien jurídico afectado con la imposición de la sanción³⁷. La subespecie más común de las sanciones patrimoniales es la que se impone y debe ser satisfecha en dinero, la cual se denomina sanción pecuniaria o multa³⁸. La multa es sancionadora, punitiva³⁹.

Como remarca ALAIS, desde siempre se ha considerado a la multa como la sanción más adecuada para estar prevista como consecuencia para la inobservancia de bienes jurídicos diferenciales de los delitos, y que en consecuencia de la menor afectación que se hace se busca que los involucrados a alguna actividad cumplan con las obligaciones a su cargo observando la reglamentación aduanera. Agregando que, quien comete una infracción aduanera sabrá de antemano que su acto tiene prevista una sanción de multa, que deberá afrontar su cancelación una vez que se encuentre firme, y que implicará un desprendimiento efectivo de su patrimonio⁴⁰.

Recuerda ALAIS, que la sanción de multa consiste en la obligación de pagar una suma de dinero, impuesta por el juez, y que tiene por objeto herir el patrimonio del infractor, siendo en consecuencia, al igual a lo que acontece con otros tipos de penas, personal, no siendo admisible que ésta sea cancelada por un tercero, y en consecuencia no es transmisible a los herederos. Agregando que otra de las características que tiene la sanción de multa, es que no se busca con éstas aumentar la renta del Estado, y que se transforme en una fuente de recursos, sino en reprimir conductas que considera disvaliosas y que estén previstas como infracción.⁴¹

³⁷ *Ibíd.*

³⁸ *Ibíd.*

³⁹ RADOVIC, Ángela. *Sistema Sancionatorio Tributario. Infracciones y Delitos*, segunda edición actualizada, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2010, p. 147

⁴⁰ ALAIS. Horacio F. *Régimen infraccional aduanero*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2011, p. 118.

⁴¹ *Ibíd.*

En igual sentido se expresan PALAVECINO y BARBATO, para quien la pena de multa consiste en una obligación de pagar una suma de dinero impuesta por el juez como sanción por la violación de una ley represiva, que tiene por objeto producir un detrimento en el patrimonio del sancionado⁴².

Como bien hace notar ANEIROS, el menoscabo patrimonial que experimenta el infractor no es más que un medio para intervenir sobre la voluntad y no sobre su patrimonio⁴³. Se trata, ciertamente, de una obligación de Derecho público pero su fin no es el sostenimiento de los gastos públicos, ni siquiera el restablecimiento del perjuicio causado, sino que el fin de la multa es el mantenimiento del orden jurídico a través de la función preventiva y represiva que le corresponde a las sanciones. La afectación al patrimonio del sujeto, concretamente a sus recursos monetarios, y el posterior ingreso en las arcas públicas, no es más que un efecto reflejo que nada tiene que ver con la finalidad de la sanción sino con su contenido⁴⁴.

Así, la multa presenta grandes ventajas en orden a su adaptación de acuerdo a la gravedad del injusto como así también a las circunstancias personales y patrimoniales del autor⁴⁵.

Claro está, sin perjuicio de la condición de adaptabilidad de la multa como sanción, es necesario que el legislador establezca la posibilidad de graduar la misma (máximos y mínimos, o un régimen de reducción), puesto que, si frente a la comisión de una infracción aduanera se imponen multas fijas (o tasadas), la connatural virtud de las multas se desaprovecha. Pero además la Ley debe establecer los elementos que han de ser considerados por el aplicador (Juez o Administración Aduanera) para su graduación, mediante la adecuación de la sanción a ser aplicada al caso concreto (las circunstancias

⁴² PALAVECINO, Federico M. y BARBATO, J. Daniel. *Op. Cit.*, p. 56

⁴³ ANEIROS PEREIRA, Jaime, p. 27

⁴⁴ *Ibíd.*

⁴⁵ *Ibíd.*

del caso, la gravedad de los hechos, las circunstancias del infractor, y principalmente, al grado de subjetividad de su conducta, entre otros).

No obstante, también pueden ser establecidas sanciones privativas del derecho de propiedad⁴⁶, como es el caso del comiso de las mercaderías objeto de la infracción, y también el de los medios de transporte que las conduzcan. El comiso una sanción con tradición en el ámbito aduanero⁴⁷, siendo una de las sanciones principales de la infracción aduanera de contrabando, mediante la cual se dispone la expropiación de los bienes objeto del ilícito.

C.2. Sanciones aduaneras previstas en CAROU (Uruguay)

El CAROU prevé tres tipos de sanciones. Sin perjuicio de ello, la mayoría de las infracciones aduaneras tienen previstas un único tipo de sanción, que es la multa. En tanto que la excepción es la infracción aduanera de contrabando que contempla un conjunto de sanciones que son aplicables “acumulativamente”.

Así las sanciones aduaneras previstas en el CAROU son:

- a) Multa (aplicable en todas las infracciones aduaneras)
- b) Comiso (principal y [eventual] secundario) (Solamente presente como sanción en la infracción aduanera de contrabando)
- c) Costas y costos del proceso (Solamente presente como sanción en la infracción aduanera de contrabando)

En el siguiente cuadro se pueden observar de manera resumida las sanciones asociadas a las Infracciones Aduaneras en Uruguay:

⁴⁶ COTTER, Juan P. *Las Infracciones Aduaneras*. Segunda Edición, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2013, p. 178; y BONZÓN, Juan C. *Derecho infraccional aduanero*, Buenos Aires, Hammurabi, 1987, p. 92.

⁴⁷ ALAIS, Horacio F. *Régimen infraccional aduanero*, Op. Cit., p. 118.

Infracción	Sanción	Fuente legal
Diferencia	Multa igual al monto de los tributos en que se hubiera perjudicado el Fisco por la infracción o una multa igual al valor en aduana del excedente	Literales A) y B) del artículo 202 del CAROU
Defraudación	Multa igual al doble del monto del perjuicio fiscal que se produjo o hubiera producido por la infracción	Numeral 2º del artículo 204 del CAROU
Defraudación de valor	Multa igual al doble del importe de los tributos adeudados	Numeral 2º del artículo 205 del CAROU
Desvío de exoneración	Multa igual al doble del importe de los tributos exonerados	Numeral 2º del artículo 208 del CAROU
Contrabando	A) El comiso de la mercadería objeto de la infracción B) Las costas y costos del proceso. C) Multa: "El pago del doble del monto de los tributos que hubieren correspondido a la operación de que se trate" D) Una multa del 20% (veinte por ciento) del valor en aduana referido en el literal A) E) Comiso secundario (comiso del medio de transporte)	Literales A) al E) del artículo 211 del CAROU

V.D. Diferencias entre las consecuencias tributarias y las consecuencias sancionatorias

Entre las consecuencias tributarias y las sancionatorias resultan claras diferencias, basadas en su diversa naturaleza jurídica.

Así, la obligación tributaria nace con la ocurrencia del hecho generador del tributo (por ejemplo, ingreso definitivo de la mercadería al territorio aduanero), siendo indiferente que el mismo haya sido advertido por el Fisco o no.

En cambio, la sanción nace con la resolución que impone la condena al infractor. La Sentencia Judicial o Resolución Administrativa que impone una sanción aduanera hace nacer la obligación personal en cabeza del infractor de pagar el monto impuesto, cuando esta es una sanción patrimonial (multa), o de sufrir la

pérdida de un bien o varios bienes (mercaderías), en caso del comiso.

La base de cálculo de los tributos, y su determinación estará determinada por las normas tributarias que determinan el hecho imponible de cada tributo. En tanto que la base de cálculo de las sanciones patrimoniales, esto es, de la multa, está establecida por las normas sancionatoria, que establece cuál es la base sobre la que se determinará ésta por parte del Juez.

Finalmente, además de la diferencia anotada en cuanto al momento en el cuál, en cada uno de los casos nace la obligación correspondiente, en relación con ello también se encuentra el régimen aplicable a la actualización de la referida obligación, en tanto éste se encuentre legalmente previsto.

Seguidamente, y dada su importancia,

veremos por separado dicha consecuencia.

VI. El efecto del tiempo en el cobro de los tributos devengados y no pagados, y en la imposición de las sanciones por infracciones aduaneras, con especial referencia al CAROU (Uruguay)

VI.A. Introducción

Según hemos podido determinar, las consecuencias tributarias y sancionatorias de la determinación judicial de la ocurrencia de una infracción aduanera son diversas, y diversos son también los momentos en que resulta nacer la obligación tributaria y la obligación sancionatoria (esto es, de cumplir la sanción impuesta), en particular la de carácter pecuniario (multa), y por ello también los momentos en que deben resultar afectadas las mismas por su actualización, todo ello, si la legislación determina que dichas obligaciones deben ser actualizadas.

Como es sabido, el paso del tiempo afecta de manera significativa el valor del dinero, más aún en aquellos países donde sus niveles de devaluación son sostenibles.

La actualización del monto de la obligación adeudada no es una consecuencia jurídica natural de la obligación. No obstante, ella resulta ser la herramienta que permite neutralizar la afectación económica del transcurso del tiempo en el valor dinerario de la obligación pecuniaria, afectación temporal que se produce entre el nacimiento de la obligación y el pago efectivo de la misma.

En tal sentido, la afectación que resulta de la pérdida del valor del dinero de la obligación original produce la necesidad económica de equiparar la obligación dineraria a la fecha en que deba hacerse efectivo el pago, para no perjudicar al acreedor de la referida obligación por el transcurso del tiempo, sin que ello suponga un enriquecimiento para el acreedor, ni un perjuicio para el deudor. En tal sentido, la actualización resulta ser una previsión normativa, de fuente contractual o legal, que busca neutralizar los efectos de la pérdida del valor del dinero por el paso del tiempo.

La actualización determina un mecanismo de equiparación de la obligación original afectada por la depreciación que se produce en el valor del dinero por el transcurso del tiempo, procurando que éste no se pierda. Así, la actualización no resulta ser un castigo por el retardo, sino la recomposición de la deuda original, mediante la cual se neutraliza la depreciación por efecto del transcurso del tiempo del valor del dinero correspondiente a la obligación adeudada.

VI.B. Actualización de tributos y actualización de sanciones

En tanto las obligaciones tributarias y las que emergen como consecuencia de la imposición de una sanción pecuniaria como la multa son dinerarias, el transcurso del tiempo entre el nacimiento de la obligación y el pago de la misma afecta el valor de la suma debida.

Frente a ello, la legislación aduanera puede establecer mecanismos de actualización de dichas obligaciones.

Así, y considerando ello, se pueden distinguir la actualización de tributos (y entre ellos, eventualmente, se podrían distinguir la actualización de los tributos aduaneros de los no aduaneros, si la legislación prevé regímenes diversos de actualización) y la actualización de las sanciones patrimoniales (multas) aplicables por infracciones aduaneras.

VI.C. Actualizaciones de tributos (tributos aduaneros y no aduaneros)

El CAROU distingue conceptualmente a los “tributos aduaneros” de los “no aduaneros”. Ciertamente lo hace en el numeral 1 del artículo 215 del CAROU al referir a la base de determinación del monto de las sanciones por infracciones aduaneras.

Así, dice el referido numeral:

“1. A los efectos de la determinación del monto de las sanciones por infracciones aduaneras, se considerarán tributos todos los gravámenes, aduaneros o no, que afecten a las mercaderías en ocasión de su importación o exportación definitivas”.

Ello implica que el CAROU distingue entre unos y otros tipos de gravámenes. En razón de lo cual, encontrándonos en un Código que sistematiza la materia aduanera, debe interpretarse que, cuando el CAROU refiere a “tributos aduaneros”, debe limitarse a los que tienen dicha naturaleza.

En particular, dicha distinción se encuentra presente en la regulación de la actualización establecida en el artículo 190 del CAROU, que refiere exclusivamente a que: “Los tributos aduaneros serán actualizados...”.

Partiendo de dicha distinción legal, veremos seguidamente en cuáles casos se realiza la actualización de tributos.

C.1. Actualizaciones de tributos aduaneros

En el caso de Uruguay, la actualización de tributos aduaneros se encuentra prevista en el artículo 190 del CAROU, que dispone:

“Artículo 190. (Actualización).- Los tributos aduaneros serán actualizados al momento del pago en función de la variación producida en el valor de la Unidad Indexada desde el momento en que se devenguen hasta el momento de su efectivo pago.”

Así, el artículo 190 del CAROU sólo es aplicable a la actualización de tributos aduaneros (entre ellos: IMADUNI, recargo mínimo, recargo adicional, Tasa Consular), no siendo aplicable a los no aduaneros (por ejemplo, IVA).

En tal sentido, al momento del pago de los tributos aduaneros éstos serán actualizados en función de la variación que se produce entre el valor de la Unidad Indexada desde el momento en que se devengue, hasta el momento del efectivo pago.

La unidad de actualización es la “Unidad Indexada”⁴⁸. Es una unidad de valor que se va reajustando de acuerdo a la inflación medida por el Índice de Precios del Consumo. Esta unidad varía en su valor diariamente, de modo

⁴⁸ La Ley N° 17.761, del 12 de Mayo de 2004, crea la Unidad Indexada, y establece la metodología de cálculo de la misma.

Accesible en: [Ley N° 17761](#)

que al cierre de mes acumula una variación con respecto al valor de la UI del mes anterior⁴⁹.

Para realizar la actualización de los tributos aduaneros se parte del momento en que los tributos se generaron (devengaron), convirtiendo dicho monto a UI; y al momento del efectivo pago, el monto de los tributos aduaneros expresado en UI se convierte nuevamente a pesos, de acuerdo al valor de la UI del día de pago.

Veamos un ejemplo.

Vamos a suponer la existencia de un monto de una obligación por tributos aduaneros de \$100.000, con fecha de exigibilidad el 19/10/2015, cuyo pago no se verificó. En tal caso, se convierte dicho monto en pesos a Unidades Indexadas (de acuerdo al Valor de UI al 19/10/2015: \$3,1996). Ello determina una obligación expresada en Unidades Indexadas de 31.254 UI

Si siete años después, al 19/10/2022, se pretende realizar el pago de los referidos tributos aduaneros, la obligación expresada en UI será convertida a pesos de acuerdo al valor de la Unidad Indexada de la fecha de pago.

Por tanto, al 19/10/2022, las 31.254 UI se convierten a un valor en pesos uruguayos 5,5780 por cada UI, lo que determinará que se deban: \$174.335.

Con ello, en el transcurso de 7 años la deuda por tributos aduaneros se actualizó, incrementándose en 74,34%, en relación a la deuda original.

De esta forma, la actualización de los tributos aduaneros se efectuará al momento de pago de los mismos, de acuerdo a la variación producida en el valor de la Unidad Indexada desde el momento en que se devenguen los mismos hasta el momento de su efectivo pago.

C.2. Actualización de tributos no aduaneros.

⁴⁹ En relación a los valores de la Unidad Indexada, puede consultarse en:

[UI - Unidad Indexada - Instituto Nacional de Estadística](#)

Los “tributos no aduaneros” no son regulados por el CAROU, pese a que la importación y la exportación definitivas son hechos impositivos de tributos no aduaneros⁵⁰. Consecuentemente, no se regula en el mismo un régimen de actualización.

Dichos tributos (no aduaneros), que se encuentran regulados por el Código Tributario, y diversas normas tributarias⁵¹, no son objeto de actualización, debiéndose considerar al momento de pago el valor histórico de la deuda, esto es, el monto original debido.

No obstante ello, sobre dicho monto se aplican las sanciones correspondientes a la infracción tributaria de mora, prevista en el artículo 94 del Código Tributario, sancionándose con una multa sobre el importe del tributo no pagado en término y con un recargo mensual⁵².

⁵⁰ A su respecto puede verse: GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo. *Derecho Aduanero*, Tomos III, Montevideo: Editorial La Ley Uruguay, 2022, pp. 324-341.

⁵¹ Recogidas sustancialmente en el Texto Ordenado de la DGI 1996, Decreto N° 338/996, de 28 de Agosto de 1996, y sus actualizaciones. Accesible en: [TO 1996 \(Decreto 338/996\)](#)

⁵² El artículo 94 del Código Tributario dispone: *“Artículo 94 (Mora).- La mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido. Será sancionada con una multa sobre el importe del tributo no pagado en término y con un recargo mensual. La multa sobre el tributo no pagado en plazo será: A) 5% (cinco por ciento) cuando el tributo se abonare dentro de los cinco días hábiles siguientes al de su vencimiento. B) 10% (diez por ciento) cuando el tributo se abonare con posterioridad a los cinco días hábiles siguientes y hasta los noventa días corridos de su vencimiento. C) 20% (veinte por ciento) cuando el tributo se abonare con posterioridad a los noventa días corridos de su vencimiento. Cuando se soliciten facilidades de pago dentro del término establecido para abonar el tributo la multa será del 10% (diez por ciento). Igual porcentaje se aplicará a las solicitudes de facilidades realizadas en los plazos referidos en el literal A) del inciso precedente. El recargo mensual, que se calculará día por día, será fijado por el Poder Ejecutivo y no podrá superar en*

VI.D. Actualizaciones de sanciones pecuniarias (actualización de multas)

Al igual que sucede con los tributos aduaneros, la actualización de las multas se realiza mediante una unidad de valor que neutraliza la depreciación del monto originalmente adeudado en concepto de multa por el paso del tiempo.

En tal sentido, el artículo 216 del CAROU dispone:

“Artículo 216. (Actualización de multas).- Las multas aplicables por infracciones aduaneras se actualizarán al momento del pago en función de la variación producida en el valor de la unidad indexada, desde la fecha de la resolución que la impone hasta el momento de su efectivo pago, sin perjuicio de la actualización de los tributos”.

Por tanto, el régimen de actualización de sanciones pecuniarias utiliza la misma unidad de valor, esto es, la Unidad Indexada.

No obstante, el momento inicial que se considera para actualizar la multa, se relaciona con el momento de nacimiento de la obligación pecuniaria emergente de la sanción, que es *“la resolución que la impone”*.

Partiendo de este momento, se procederá de igual forma al referido en relación a los tributos aduaneros, esto es, se convierte el monto de la multa impuesta al valor de la UI de la fecha de la resolución; y al momento del

más de un 10% (diez por ciento) las tasas máximas fijadas por el Banco Central del Uruguay o, en su defecto, las tasas medias del trimestre anterior del mercado de operaciones corrientes de crédito bancario concertadas sin cláusula de reajuste para plazos menores de un año. Los organismos recaudadores podrán, por acto fundado, en la forma que establezca la reglamentación, aceptar el pago sin multa ni recargos, realizado por aquellos contribuyentes con antecedentes de buen pagador, de por lo menos un año, siempre que lo efectúen dentro del mes de vencimiento de la obligación tributaria y en aquellos casos de contribuyentes afectados directamente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en mérito a actuaciones dolosas de terceros que hubieran culminado con el procesamiento de los responsables.”

efectivo pago, el monto de la multa expresada en UI se convierte nuevamente a pesos, de acuerdo al valor de la UI del día de pago.

Finalmente, cabe aclarar, que en Uruguay, el no pago de la multa impuesta como sanción aduanera, una vez firme la resolución judicial que así la determina, no devenga intereses.

VI.E. Un ejemplo del efecto del tiempo en una condena por infracción aduanera de Defraudación de valor (Uruguay)

Seguidamente, veamos cómo sería liquidada una condena por una infracción aduanera de defraudación de valor, a los efectos de observar cómo son aplicadas las normas de actualización.

Vamos a suponer que, con fecha 19 de Octubre de 2017, un importador al solicitar la inclusión de una mercadería en un régimen de importación definitiva, y realizar la declaración de mercadería correspondiente, distorsiona la declaración del valor en aduana, minorando el mismo en un monto de \$ 70.000.

Como consecuencia de la minoración de la base de cálculo de los tributos, resulta que el importador no paga tributos aduaneros (Aranceles [TGA] y Tasa Consular) por el monto de \$ 10.500, y además, tampoco paga tributos no aduaneros devengados en ocasión de la importación (IVA y Anticipo de IVA⁵³) por el monto de \$24.640. Totalizando un importe en concepto de tributos (aduaneros y no aduaneros) de \$35.140.

En dicho caso, al distorsionarse por el importador el valor en aduana (al no incluir dicho monto en la declaración del valor en aduana) se minoró la base de cálculo de los tributos, y con ello, se configura la infracción aduanera de Defraudación de valor, prevista en el numeral 1 del artículo 205 del CAROU, que dispone: “1. Configura la infracción aduanera de defraudación de valor toda declaración aduanera que distorsione el valor

en aduana de las mercaderías en perjuicio de la renta fiscal.”.

Supongamos que dicha distorsión intencional es detectada por la Aduana en un control a posteriori, y luego de presentada la denuncia correspondiente ante el Juzgado competente, y sustanciada la averiguación de los referidos hechos, se determina por sentencia firme, dictada el 19 de Octubre de 2020, que se ha configurado la infracción aduanera y se impone la sanción correspondiente (establecida en el numeral 2 del artículo 205 del CAROU, la cual dispone: “La sanción será una multa igual al doble del importe de los tributos adeudados, sin perjuicio del pago de los mismos”).

En dicho caso, la multa a imponerse como sanción a la configuración de la infracción aduanera de Defraudación de Valor, será el doble del monto de los tributos adeudados. Así, resulta que los tributos adeudados, son \$35.140, considerando para ello, los tributos aduaneros y no aduaneros. Ello por cuanto, debe estarse a lo establecido por el numeral 1 del artículo 215 del CAROU, en cuanto dispone que: “A los efectos de la determinación del monto de las sanciones por infracciones aduaneras, se considerarán tributos todos los gravámenes, aduaneros o no, que afecten a las mercaderías en ocasión de su importación o exportación definitivas.”. Por tanto, se impondrá una multa de \$70.280.

Ahora bien, supongamos que el pago de la condena se realiza el 19 de Octubre de 2022, ello determina que deban actualizarse los tributos aduaneros, liquidarse los tributos no aduaneros (con multas y recargos), y actualizarse la multa impuesta como sanción.

Para ello, deberá considerarse, a los efectos de la actualización de los tributos aduaneros, que el monto originalmente debido de \$10.500, será convertido a Unidades Indexadas (UI), al valor de la UI⁵⁴ de la fecha de acaecido el hecho generador (19/10/2017), la cual estaba en un valor de \$3,6890 por UI.

⁵³ En relación al Anticipo de IVA, para el ejemplo seguiremos la consideración de “tributos no aduaneros” adeudados que propugna en sus liquidaciones la Dirección Nacional de Aduanas, sin perjuicio de las consideraciones que tenemos al respecto, las que exceden el objeto del presente trabajo.

⁵⁴ Todos los valores de la Unidad Indexada referidos en el ejemplo fueron tomados de: [UI - Unidad Indexada - Instituto Nacional de Estadística](#)

De ello resulta un monto de 2.846,30 UI.

Así, dicho monto será convertido al valor de la UI de la fecha de pago. Por tanto, siendo que el valor de la UI al 19/10/2022, es de \$5.5780, determina que las 2.846,30 UI, sean \$15.876,66.

En lo que refiere a los tributos no aduaneros, por el monto de \$24.640, no corresponde la actualización, dado que el pago se realiza sobre la base de los valores históricos, con el correspondiente cálculo de las sanciones de multas y recargos del artículo 94 del Código Tributario⁵⁵, lo cual deriva de la infracción

⁵⁵ El artículo 94 del Código Tributario dispone:
“Artículo 94 (Mora).- La mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido. Será sancionada con una multa sobre el importe del tributo no pagado en término y con un recargo mensual. La multa sobre el tributo no pagado en plazo será: A) 5% (cinco por ciento) cuando el tributo se abonare dentro de los cinco días hábiles siguientes al de su vencimiento. B) 10% (diez por ciento) cuando el tributo se abonare con posterioridad a los cinco días hábiles siguientes y hasta los noventa días corridos de su vencimiento. C) 20% (veinte por ciento) cuando el tributo se abonare con posterioridad a los noventa días corridos de su vencimiento. Cuando se soliciten facilidades de pago dentro del término establecido para abonar el tributo la multa será del 10% (diez por ciento). Igual porcentaje se aplicará a las solicitudes de facilidades realizadas en los plazos referidos en el literal A) del inciso precedente.

El recargo mensual, que se calculará día por día, será fijado por el Poder Ejecutivo y no podrá superar en más de un 10% (diez por ciento) las tasas máximas fijadas por el Banco Central del Uruguay o, en su defecto, las tasas medias del trimestre anterior del mercado de operaciones corrientes de crédito bancario concertadas sin cláusula de reajuste para plazos menores de un año. Los organismos recaudadores podrán, por acto fundado, en la forma que establezca la reglamentación, aceptar el pago sin multa ni recargos, realizado por aquellos contribuyentes con antecedentes de buen pagador, de por lo menos un año, siempre que lo efectúen dentro del mes de vencimiento de la obligación tributaria y en aquellos casos de contribuyentes afectados

tributaria de Mora prevista en el referido artículo.

Ello determina que al 19/10/2022, fecha de pago, al monto derivado de la deuda original por tributos no aduanera de \$24.640, deberá adicionarse: \$4.928 en concepto de multas, y \$18.591 en concepto de recargos.

Finalmente, en lo que refiere a la multa impuesta como sanción en la sentencia dictada con fecha 19/10/2020, por el monto de \$70.280, deberá actualizarse al momento del pago (19/10/2022).

Para ello, deberá considerarse, que a los efectos de la actualización la multa de \$ 70.280 será convertido a Unidades Indexadas (UI), al valor de la UI de la fecha de la Sentencia (19/10/2020), la cual estaba en un valor de \$ 4,7293 por UI. De lo cual resulta un monto de 14.860,55 UI.

Así, dicho monto será convertido al valor de la UI de la fecha de pago. Por tanto, siendo que el valor de la UI al 19/10/2022, es de \$5,5780, determina que las 14.860,55 UI, sean \$82.892.

Puede observarse que el monto de los tributos aduaneros se incrementó, producto de la actualización, desde su hecho generador (19/10/2017) hasta su efectivo pago (19/10/2022), esto es, en el transcurso de 5 años, en un 51,21%.

Por su parte, el monto de los tributos no aduaneros, si bien no fue actualizada la deuda original, dicho monto resultó afectada por la sanción tributaria de multa y recargos por la infracción tributaria de mora⁵⁶, incrementándose la deuda tributaria en un 94,45%, desde su hecho generador (19/10/2017) hasta su efectivo pago (19/10/2022).

Finalmente, el monto de la multa se incrementó producto de la actualización, desde la fecha del dictado de la Sentencia (19/10/2020) hasta su efectivo pago

directamente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en mérito a actuaciones dolosas de terceros que hubieran culminado con el procesamiento de los responsables.”

⁵⁶ Artículo 94 del Código Tributario.

(19/10/2022), en un 17,95%.

VI.F. Una breve reflexión en torno al transcurso del tiempo y los procesos de conocimiento por infracciones aduaneras en Uruguay

De los montos que resultan del ejemplo de liquidación realizada precedentemente, puede observarse que el incremento por actualización, en términos generales, es bastante menor, pese al transcurso del tiempo, si lo comparáramos con lo que puede resultar de una liquidación de sentencia de condena por infracciones aduaneras realizada en otros países de nuestra región.

Para que ello sea así, intervienen tres factores que a nuestro juicio resultan importantes: a) el régimen aplicable a la actualización de las obligaciones pendientes (tributarias y sancionatorias); b) la escasa variación de la inflación en términos mensuales (medidos por el Índice de Precios al Consumo⁵⁷), que sirve como marco de reajuste del índice de actualización (Unidad Indexada); y c) la celeridad que tienen los procesos judiciales por infracciones aduaneras en Uruguay.

Sobre este último factor, una simple mención, dado que excede el objeto del trabajo, pero que es revelador de un elemento trascendente en lo que hace a la justicia aduanera.

La vía establecida por el legislador para sustanciar la determinación de la existencia (o no) de una infracción aduanera y su estructura, tienen una relación muy estrecha con los tiempos que demanda la resolución de los asuntos por infracciones aduaneras, y con ello, la eventual exigibilidad de las obligaciones resultantes de dicha determinación.

⁵⁷ El Índice de Precios del Consumo (IPC) es un indicador agregado que estima la variación mensual de los precios de bienes y servicios que consumen los hogares. A tales efectos se relevan mensualmente los precios de un conjunto de bienes y servicios seleccionado a partir de la estructura del gasto de consumo de los hogares uruguayos. Fuente: [IPC - Índice de Precios del Consumo - Instituto Nacional de Estadística](#)

En un escenario donde la sustanciación resulta de menor duración —claro está, sin que por ello suponga menguar en algo los derechos de defensa del denunciado— el tiempo como elemento del proceso no tiene influencia negativa, ni en el condenado, ni en el Fisco, ni en el interés general de la sociedad en que se repriman los ilícitos aduaneros.

En cambio, si la sustanciación de los procesos por infracciones aduaneras se prolonga desmedidamente, mucho más allá de lo razonable, y consecuentemente, ello determina un incremento de la obligación dineraria a cargo del infractor, la decisión del denunciado de realizar una defensa frente a una eventual infracción aduanera muchas veces puede verse desalentado, o eventualmente disminuidas, máxime si se sopesa su eventual resultado negativo, esto es, si el mismo termina siendo de condena. Por cuanto, la consecuencia económica de esa prolongación puede ser fatal.

Así, puede observarse como en Uruguay, según el último Estudios estadísticos del que se tiene registros, elaborado y publicado por el Poder Judicial⁵⁸, el promedio de duración total de los Procesos de Conocimiento por Infracciones Aduaneras en el Juzgado Letrado de Aduana⁵⁹ es de 11,7 meses⁶⁰ (período 2019), y en los Juzgados Letrados del Interior del país⁶¹ con competencia aduanera, es de

⁵⁸ Según Estudio de “Procesos Aduaneros”, estadística elaborada por el Departamento de Estadística, División Planeamiento y Presupuesto, del Poder Judicial (Uruguay). Accesible en: [PROCESOS ADUANEROS - Montevideo](#)

⁵⁹ Juzgado especializado en materia aduanera.

⁶⁰ En Estudio de “Procesos Aduaneros”, ver: Cuadro N° 13.

⁶¹ Los Juzgados Letrados del Interior del país, que tienen competencia en materia aduanera, también tienen competencia en materia penal y menores, lo cual determina un mayor nivel de atención en éstas últimas materias, dada su mayor urgencia. Ello puede implicar, en algunos casos, que se prioricen estas últimas competencias frente a la aduanera, por ejemplo, al tener que fijar audiencias, lo cual puede llevar a que los plazos de sustanciación sean mayores.

59,7 meses⁶² (período 2019). Por tanto, puede advertirse, que la sustanciación del procedimiento no afecta significativamente el monto de la deuda, permite ejercer adecuadamente los derechos al eventual infractor, y también, en caso de resultar determinado judicialmente que ha ocurrido una infracción aduanera, exigir sus consecuencias al infractor.

Aunado a ello, se encuentra el régimen de actualización de obligaciones establecido legalmente, por el cual el transcurso del tiempo solo afecta a los tributos aduaneros y a las multas correspondientes con la actualización de las respectivas obligaciones, y ello, con la sola finalidad de neutralizar la pérdida del valor del dinero, pero no de incrementar injustificadamente una sanción.

VII. A modo de resumen: algunas líneas finales en relación a las consecuencias de la determinación judicial de una infracción aduanera en Uruguay.

De acuerdo a lo referido precedentemente podemos diferenciar las consecuencias tributarias y sancionatorias de la determinación judicial de una infracción aduanera, con especial referencia a lo visto en el caso de la regulación aduanera en Uruguay.

Así, en relación a las consecuencias tributarias, podemos decir que:

- a) Todos los tributos se liquidan y pagan en moneda nacional, y ello también sucede cuando su exigibilidad resulta de una sentencia que determina la ocurrencia de una infracción aduanera.
- b) Los tributos aduaneros y no aduaneros se liquidan en moneda nacional, al tipo de cambio utilizado en la numeración del despacho.
- c) En relación a los tributos aduaneros, no se aplican intereses, solamente se actualizan por UI desde su devengo a la fecha de efectivo pago.
- d) En lo que refiere a los tributos no

aduaneros, se pagan a valor histórico, adicionado la aplicación de multas y recargos (infracción tributaria de Mora, prevista en el artículo 94 Código Tributario)

En relación a las consecuencias sancionatorias pecuniarias (Multas), podemos decir que:

- a) Su base de cálculo la componen todos los tributos (aduaneros y no aduaneros) devengados a la fecha de la infracción, por tanto, no se actualizan a la fecha de la imposición de la sanción.
- b) Las sanciones pecuniarias (multas) se actualizan por UI desde la sentencia de condena a la fecha de efectivo pago

Finalmente, cabe apuntar que, en los ordenamientos jurídicos la determinación judicial de la ocurrencia de una infracción aduanera debería tener como correlato:

- a) Que se exija al infractor el cobro de los tributos (aduaneros y no aduaneros) devengados al momento de acaecida la infracción aduanera
- b) Que dicho monto sea actualizado mediante una Unidad de Valor que neutralice la depreciación del valor del dinero adeudado.
- c) Que no se integren en la legislación, por vía indirecta, incrementos económicos artificiales e injustificados, que indirectamente impliquen una limitación al derecho de defensa, o una sanción sobre otra sanción.
- d) Que la sanción prevista se aplique con el límite económico estricto de su previsión legal.
- e) Que la vía de sustanciación de la determinación sobre la configuración o no de una infracción aduanera, y la eventual imposición de sus consecuencias, tenga un término razonable, el cual no limite el acceso al proceso aduanero, y que en todos los casos permita salvaguardar las garantías individuales de los sujetos a quienes se les puedan imponer las sanciones correspondientes.

⁶² En Estudio de "Procesos Aduaneros", ver: Cuadro N° 14

LA SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN ESTABLECIDA EN LA LEY 27.562 Y SUS EFECTOS EN MATERIA ADUANERA

Julio Carlos Lascano

I. Introducción

Las cuentas fiscales no cierran, y no cierran desde hace décadas. El déficit fiscal crece año tras año mientras los gobiernos se suceden sin que ninguno se anime a tomar las medidas que la ciencia aconseja para revertir la crisis que agobia al país. Prefieren aumentar los impuestos antes que recortar los gastos que abruma al Tesoro, en la convicción de que es inconveniente para la población reducir erogaciones, subsidios y exenciones fiscales.

El castigo a los contribuyentes no se reduce a la imposición de nuevos tributos o al aumento de los ya existentes. También se consume con el lanzamiento de nuevos planes de moratoria fiscal pensados para llevar al redil a quienes saltaron el cerco o nunca quisieron entrar. Las leyes de moratoria fiscal, pródigas en condonaciones de multas y planes de regularización con amplios plazos de pago y generosas tasas de interés, inferiores a las del mercado, dejan un sabor amargo en quienes se esfuerzan por cumplir puntualmente con sus obligaciones impositivas. La Argentina tiene un largo historial de moratorias, y una lista probablemente no exhaustiva debería tener en cuenta las leyes 17.074, 22.681, 23.029, 23.495, 26.476, 26.860 y 27.541 en esta materia. Descontamos que en el futuro el Congreso aprobará otras leyes similares.

En este crudo contexto, parece apropiado focalizar el análisis en una de las medidas habitualmente incluidas en el menú de cualquier moratoria fiscal: la suspensión del curso de la prescripción de las acciones dirigidas a determinar y exigir el pago de los tributos y la aplicación de multas y demás sanciones.

II. Acciones comprendidas

A fines de 2019, el Congreso de la Nación aprobó la ley 27.541¹, la última de las leyes de moratoria lanzadas hasta la fecha, que contempla reglas de suspensión e interrupción de la prescripción fiscal específicas para los sujetos adheridos al nuevo régimen de facilidades de pago y condonación de multas².

La Corte Suprema recordó, citando al maestro Llambías, que *“la suspensión de la prescripción es un instituto general del derecho, que consiste en la detención del tiempo útil para prescribir por causas concomitantes o sobrevinientes al nacimiento de la acción en curso de prescripción (Llambías, Jorge Joaquín, Tratado de Derecho Civil, Parte General, t. II, pág. 680). Ello implica que, mientras esté actuando la causa de suspensión, el período temporal que transcurre no es útil para prescribir, pero que cesado su obrar, el curso de la prescripción se reanuda (cf. causa A.1054.XLII AAFIP Fisco Nacional c/ Carrera, Damián Bruno s/ ejecución fiscal, fallada con fecha 5 de mayo de 2009)”*³.

De acuerdo con el art. 10 de dicha ley, el acogimiento a este régimen produce la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la

¹ B.O. 23/12/19.

² La ley dispone, entre otras medidas, que el acogimiento al régimen produce la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme, y que la cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el régimen producirá la extinción de la acción penal tributaria o aduanera (art. 10).

³ CS, Fallos: 332:2280.

prescripción penal, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera fuere la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme.

Esta ley fue modificada posteriormente por la ley 27.562⁴ que, entre otras novedades, introdujo una nueva causal de suspensión de la prescripción bajo los siguientes términos:

Art. 17 – Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración General de Ingresos Públicos, y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales.

El texto de la ley suscita de inmediato algunas dudas sobre sus alcances. En primer lugar, es preciso saber si la norma suspendió el curso de la acción “para determinar o exigir el pago de los tributos”, por un lado, y separadamente también el de la acción para “aplicar multas”, por el otro lado, o si necesariamente debe existir una infracción aduanera que genere, simultáneamente, una obligación tributaria en cabeza del infractor.

La duda surge de la expresión “y para aplicar multas con relación a los mismos” incluida en el texto legal. Dicho de otro modo, es preciso saber si la suspensión requiere la existencia de una infracción susceptible simultáneamente de sanción y de la obligación de pagar tributos por parte del responsable. Cabe recordar, al respecto, que la obligación tributaria aduanera tiene la particularidad de que puede nacer de un hecho lícito⁵ tanto como de un hecho ilícito, ya que la importación o exportación a consumo

de las mercaderías, que es el hecho gravado por el impuesto aduanero, también se puede concretar de manera irregular mediante la comisión de infracciones o delitos aduaneros.

Ante las dudas suscitadas por el texto comentado, la Dirección General de Aduanas viene señalando, a la hora de fundamentar las condenas dictadas en los procedimientos contenciosos por infracciones, que “es necesario dejar también constancia que este organismo ha hecho una interpretación bien restrictiva de la aplicación de dicho artículo para no afectar derechos de los administrados así, en el dictamen IF-2020-00881506-AFIP-DEASAD#SDGASJ de fecha 11 de diciembre de 2020 ha tenido oportunidad de expresar entre otras consideraciones: “...siempre que la ley o su reglamentación se refieren a sanciones por infracciones materiales, lo hacen vinculándolas a obligaciones tributarias, por lo que no cabe más que concluir que las infracciones materiales deben -en los alcances de la normativa analizada- hallarse relacionadas con obligaciones tributarias y de allí que se interpreta que la suspensión de la prescripción incorporada por el art. 17 de la Ley 27.562, refiere -en materia aduanera- a los procedimientos contenciosos sustanciados por la presunta comisión de alguna infracción contemplada el CA asociada con alguna obligación tributaria...”⁶.

En consecuencia, a juicio del organismo aduanero, la suspensión alcanza solamente a los procedimientos contenciosos en los que se discute una infracción aduanera sustancial asociada a una obligación tributaria⁷, pero no a los procedimientos por infracciones materiales desvinculadas de una obligación tributaria⁸, ni a las infracciones de naturaleza formal, y tampoco, claro está, a las obligaciones tributarias que no fueron

⁴ B.O. 26/8/2020.

⁵ El hecho imponible de los derechos de importación y exportación se realiza de modo lícito o regular con el libramiento de la mercadería por parte del servicio aduanero, momento en que la aduana autoriza el ingreso o egreso de la mercadería para consumo dentro o fuera del territorio aduanero, acto jurídico posterior a la presentación de la solicitud de destinación de importación o exportación a consumo.

⁶ Resol-2022-7862-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada el 15/11/22 en el Exp. 17124-9032-2016, entre otros casos.

⁷ Sería el caso de las infracciones al art. 954 inc. a) del Cogido Aduanero, por ejemplo.

⁸ Como, por ejemplo, una declaración inexacta de importación o exportación de mercadería prohibida detenida en zona primaria (art. 954 inc. b Cod. Aduanero).

generadas por una infracción o delito aduanero.

III. Sujetos alcanzados

Mayores complicaciones despierta el art. 17 en cuanto se refiere a los sujetos alcanzados por la suspensión. Concretamente, se discute si afecta a todos los responsables tributarios o solamente a aquellos adheridos a la moratoria. Cuestión que no es novedosa, ya que el art. 17 repite, en forma más o menos similar, la redacción de algunas de las leyes de moratoria precedentes que provocaron esa controversia.

En algunos pronunciamientos de la justicia federal de ejecución fiscal se consideró que la suspensión del plazo de prescripción de la acción para reclamar el pago de tributos, dispuesta en el caso por la ley 26.860, sólo era aplicable a los contribuyentes adheridos al régimen de regularización, no obstante el alcance "general" de la medida mencionado en la norma, puesto que una interpretación contraria resultaría lesiva del principio de razonabilidad de los actos de gobierno⁹. Se dijo al respecto que el "carácter general" de dicha suspensión resultaba inconstitucional, pues no se verificaba una relación de medio a fin entre la afectación de los derechos de los contribuyentes en general, por un lado, y el régimen de beneficios acotado a los sujetos que exteriorizaban voluntariamente su tenencia en moneda extranjera, por el otro, distorsionándose el equilibrio de la relación jurídica Fisco-contribuyente en favor del organismo recaudador, sin motivo que lo justifique, a diferencia de lo acontecido en otros casos en que se han dictado suspensiones similares, pero incluidas dentro de una ley de regularización general. En tales situaciones, dichas leyes afectaron a todos los contribuyentes morosos, como potenciales beneficiarios del régimen y, por tanto, razonablemente afectados por la suspensión,

lo que no se verifica en el caso de la ley 26.860.

Parece difícil que estos pronunciamientos resulten convalidados por la Corte Suprema, si tenemos en cuenta que un reciente dictamen de la Procuración General de la Nación, antesala de la sentencia que deberá dictar la Corte, consideró que la suspensión dispuesta por el art. 17 de la ley 26.860 tiene alcance general y que la medida no parece irrazonable, sino todo lo contrario¹⁰. Dijo allí la Procuradora General "*...que interpretar que la suspensión del plazo de prescripción alcanza únicamente a los sujetos que exteriorizan sus tenencias y se acogen al régimen conduce a un resultado irrazonable, que vacía de contenido a la norma y la priva de su ámbito de aplicación, pues es de toda lógica -como lo señala la AFIP- el riesgo que entraña la vigencia de las acciones y poderes fiscales para verificar y determinar de oficio el tributo para aquellos incumplidores que evalúan mantener sus fondos fuera del circuito formal, bajo la expectativa de no ser descubiertos por el organismo recaudador. En estos términos, no advierto en la norma impugnada una falta de adecuación a los fines perseguidos ni una iniquidad manifiesta (doctrina de Fallos: 256:241 y sus citas; 299:428; 327:3597, entre otros). En estas condiciones, adquiere particular importancia la inveterada doctrina del Tribunal que sostiene que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146, entre muchos otros). Ello así, porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo, toda vez que constituye*

⁹ Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias Nº 2, AFIP c/ Ferrer Reyes Ricardo s/ ejecución fiscal, 27/04/16; ibidem, AFIP – DGI c/ Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A. s/ ejecución Fiscal, 27/09/17.

¹⁰ Dictamen de la Procuración General de la Nación en autos AFIP – DGI c/ Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A. s/ ejecución fiscal, 19/4/22. En el mismo sentido se había pronunciado anteriormente la Procuración en el caso Recurso Queja Nº 1 – Banco Columbia S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo, 28/6/19.

uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284). Por lo expuesto, considero que la sentencia, en cuanto declara la inconstitucionalidad de la suspensión con "alcance general" dispuesta en el art. 17 de la ley 26.860, debe ser revocada...".

Es cierto que la Procuración General de la Nación había dicho en 1985, en la causa *Dellizzotti*, con referencia a la suspensión dispuesta por otra ley de moratoria, la 22.681, que "...sin juzgar la decisión política de acudir en forma reiterada a instrumentos de esta naturaleza para incrementar la recaudación tributaria, juicio de valor ajeno a la función de este Ministerio Público, la reiterada sanción de estas normas con disposiciones similares a las aquí analizadas importaría, de seguirse el razonamiento de la recurrente, tornar imprescriptibles las deudas fiscales o alargar en forma considerable los plazos generales de prescripción sin que dicha inteligencia resulte expresamente de esas normas o de una reforma al régimen de ley 11.683"¹¹, conclusión que finalmente hizo suya el Alto Tribunal en la sentencia dictada en dicha causa¹². Pero no es menos cierto que esa ley no le asignaba "carácter general" a la

suspensión, ya que estaba claramente dirigida a las personas adheridas al régimen de facilidades de la moratoria.

Cabe hacer notar también que en *Distribuidora El Plata S.R.L.* la Corte Suprema revocó una sentencia que había rechazado la ejecución pretendida por el fisco, sosteniendo "...4º) que aun cuando en el precedente de Fallos: 310:865, esta Corte estableció que la suspensión del curso de la prescripción prevista en el art. 11 de la ley 23.029, estaba limitada a aquellos contribuyentes que ejercieron el derecho de acogerse al régimen especial de regularización y facilidades de pago para el ingreso de las obligaciones comprendidas en dicha ley, lo cierto es que para así resolver se tuvo en cuenta que dicho precepto "no especifica que la suspensión de la prescripción que instituye reviste carácter general, sino, en cambio, lo vincula con las deudas que se mencionan en los arts. 1 y 2, en cuya virtud no cabe atribuirle por vía de interpretación un alcance que difiera de la literalidad de su texto, pues ello implicaría que, sin sustento normativo, se extienda parcialmente el régimen de regularización a aquellos responsables que, estando facultados por la ley para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias no ejercieron el derecho de acogerse a sus disposiciones" (consid. 4º). 5º) Que haciendo extensivo al "sub lite" el criterio hermenéutico desarrollado en el aludido precedente, cabe concluir que la suspensión, por un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la DGI y para aplicar multas con relación a los mismos -así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, previsto en el art. 49 de la ley 23495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula -a diferencia del analizado en aquel precedente- que la mentada suspensión se dispone "con carácter general". En consecuencia, el modo en que ha quedado redactado el texto legal "sub examine", no arroja dudas acerca de la expresa intención del legislador; el que, a diferencia de lo acaecido en el régimen de la

¹¹ El art. 10 de la ley 22.681 decía, en cuanto aquí interesa: "...El acogimiento a la presente ley interrumpe la prescripción para determinar el tributo, proseguir su cobro o para aplicar las sanciones e intereses correspondientes a los impuestos, conceptos y períodos fiscales comprendidos en el acogimiento. Además, por el tiempo que transcurra entre su fecha de sanción y hasta cuatro (4) meses) después de operado el vencimiento que establezca la Dirección General Impositiva para acogerse, o en su caso, de producida la caducidad del plan de facilidades, queda suspendida la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de las deudas mencionadas en los artículos 1º y 2º y de aplicar multas con relación a las mismas, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales".

¹² Citado por O'DONNELL, Agustina, "El necesario control de constitucionalidad sobre las leyes de suspensión de la prescripción fiscal", *Doctrina Tributaria Errepar*, Vol. XXXVI, abril 2015.

ley 23.029, no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria¹³.

En definitiva, el “alcance general” de la suspensión establecida en el art. 17 de la ley 27.562 despeja cualquier duda sobre la intención del legislador de suspender la prescripción de las acciones fiscales contra todos los responsables, hubieren adherido o no a esta moratoria.

IV. Validez legal de la suspensión

En el ámbito aduanero, las acciones dirigidas a percibir los tributos establecidos por la legislación aduanera¹⁴ y las acciones dirigidas a la imposición de multas y comisos¹⁵ no se encuentran alcanzadas, a nuestro entender, por la suspensión del art. 17 de la ley 27.562.

En cuanto a las primeras, porque el Código impide la aplicación retroactiva de las leyes impositivas, en sintonía con el principio de legalidad que deriva de los arts. 4, 7, 19 y 75 inc. 1º y 2º de la Constitución Nacional. Al respecto, el Código establece que, en materia de derechos de importación y demás tributos que gravan la importación para consumo, es aplicable el *régimen tributario* vigente en el momento establecido en los arts. 637 y 638 del Código (art. 639), y otro tanto ocurre con los derechos de exportación (art. 728)¹⁶.

El “*régimen tributario*” mencionado en los arts. 639 y 728 se encuentra desarrollado en la Sección IX del Código Aduanero, titulada “Tributos regidos por la legislación aduanera”, cuyo Título II “Disposiciones comunes” contiene, en su Capítulo Segundo, un conjunto

de normas dedicadas al tratamiento de los modos de extinción de la obligación tributaria aduanera (arts. 787 a 808). Allí tienen cabida, en cuanto interesa, las disposiciones relativas a la duración, modo de cómputo y causales de suspensión e interrupción de la prescripción de la acción para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera. Toda suspensión de la prescripción creada con posterioridad a los momentos establecidos en los arts. 637, 638, 726 y 727 del Código para fijar el régimen tributario, evidentemente no forma parte del régimen vigente cuando ocurrieron los hechos allí detallados

Pero, como adelantamos, el criterio de la aduana es que la suspensión prevista en el art. 17 de la ley 27.562 solo afecta a la acción dirigida a la determinación y percepción de tributos aduaneros asociados con infracciones materiales. En este terreno, debemos recordar que es un principio indiscutido del derecho penal que ningún individuo puede ser sancionado sin una ley que describa la conducta antijurídica y especifique la respectiva sanción en forma anticipada al hecho (“*nullum crimen, nulla poena sine lege*”), y que ninguna ley penal tiene efectos retroactivos cuando agrava el régimen punitivo vigente al momento de producirse el hecho antijurídico.

La Constitución Nacional proporciona fundamento dogmático al principio de reserva en materia penal cuando dispone que “*Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso*” (art. 18), y el Código Penal prevé que si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna, y que si durante la condena llegara a dictarse una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley, así como también que en todos estos casos los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho (art. 2).

Esta última disposición, enseña Soler, importa reconocer no solamente la retroactividad de la nueva ley más benigna, sino también la ultraactividad de la ley anterior más benigna, quedando el principio

¹³ CS, *Fisco Nacional c/Distribuidora El Plata S.R.L. s/elec. fiscal*, 26/11/91.

¹⁴ Cod. Aduanero, arts. 803 a 808.

¹⁵ *Ibidem*, arts. 939 a 946.

¹⁶ Sobre el principio de legalidad y la irretroactividad de las leyes tributarias aduaneras, v. LASCANO, Julio C., *Los derechos de Aduana*, p. 242 y ss., Edit. Osmar D. Buyatti, 2007, Buenos Aires; *ibidem*, El principio de legalidad tributaria y los derechos de aduana, Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero, Nº 80, 20 de marzo de 2007.

general de la irretroactividad de la ley penal, contenido en el art. 18 de la Const. Nacional, interpretado en el sentido de que él se refiere solamente a la inaplicabilidad de una ley más gravosa, posterior a la comisión del hecho¹⁷.

En la esfera del derecho aduanero, estos principios están replicados en varias disposiciones del Código. Para comenzar, el art. 861 prevé que las disposiciones generales del Cód. Penal son aplicables a los delitos e infracciones aduaneras contempladas en la Sección XII, siempre que no fueren expresa o tácitamente excluidas. También se dispone allí que la calificación de un hecho como infracción aduanera requiere que, previamente a su realización, se encuentre previsto como tal en alguna de sus disposiciones (art. 894), y que si la norma penal vigente al tiempo de cometerse el acto fuere distinta de la que estuviere vigente al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará la que resultare más benigna al imputado, no surtiendo dicho efecto la que modifique el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería (art. 899).

El Cód. Penal, a diferencia del Aduanero, no especifica cuál es la “ley penal más benigna”, si es aquella que elimina la tipificación de una conducta como disvaliosa, o la sanciona en forma menos gravosa que la ley anterior, o si corresponde comparar integralmente ventajas y desventajas de cada una de las leyes en juego para formar un juicio definitivo sobre cuál es la más benigna. En materia aduanera, para establecer cuál es la norma penal más benigna es preciso comparar la totalidad del contenido de las normas penales de las leyes cuya aplicación correspondiere (art. 900) y sus efectos se aplicarán de pleno derecho, salvo cuando la resolución condenatoria se encontrare firme, aun cuando no se hubiere cumplido la pena (art. 901).

Ahora bien, cuando hablamos de “ley penal” no nos referimos solamente a la norma que define la conducta antijurídica y especifica las correspondientes sanciones, pues el contenido del concepto es mucho más amplio. Dice Soler al respecto que “el art. 2º no hace referencia

solamente a las variaciones que pueda haber en el monto y calidad de la pena, sino a las variaciones contenidas en la ley, es decir, que habrá lugar a la retroactividad de la ley posterior o a la ultraactividad de la ley derogada, según sea el resultado de la comparación no de las penas, sino de las leyes mismas. Esa comparación debe, pues, ser hecha con referencia a todo el contenido de la ley, partiendo de la pena, de los elementos constitutivos de la figura delictiva, de las circunstancias agravantes o atenuantes de la infracción, y tomando en cuenta también las demás situaciones que influyen en la ejecución de la pena, en su suspensión, prescripción, perdón, gracia, liberación, etcétera”¹⁸.

En este marco normativo, la pretensión de introducir una nueva causal de suspensión de la prescripción para el juzgamiento y sanción de las conductas antijurídicas aduaneras, y la consecuente determinación y reclamo del pago de los tributos nacidos en virtud de esos hechos, vulnera las garantías establecidas en el art. 18 de la Const. Nacional y los arts. 2 del Cód. Penal y 861, 899, 900 y 901 del Cód. Aduanero, en tanto agravan la situación de los particulares al momento de cometerse la falta.

En S.A. *Guillermo Miras*, la Corte Suprema analizó precisamente esta cuestión en ocasión de revisar un pronunciamiento de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal que había resuelto que, operada la prescripción quinquenal prevista en el art. 122 de la ley de aduanas por entonces vigente, no era de aplicación la suspensión del curso de la prescripción dispuesta por el decreto 17.074/66 por resultar violatorio del art. 18 de la Const. Nacional ya que, tratándose de un asunto de naturaleza sancionatoria o penal, por aplicación de principios penales, como los relativos a la exigencia de la ley anterior al hecho del proceso y a la exclusión de la norma más gravosa, dicho decreto-ley no podía suspender el curso de la prescripción, y por tanto, extender el término establecido en la disposición primeramente citada. Cuando el caso llegó a la Corte Suprema por vía extraordinaria, el Alto Tribunal confirmó la

¹⁷ SOLER, Sebastián, *Derecho Penal*, p. 249, Edit. Tea, 1992, Buenos Aires.

¹⁸ SOLER, op. cit., p. 259.

sentencia apelada, y luego de reconocer el carácter penal de las sanciones aduaneras, dijo lo siguiente:

“6°) Que, es jurisprudencia de esta Corte que esa garantía¹⁹ comprende la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infraccional -leyes “ex post facto”- que impliquen empeorar las condiciones de los encausados, según ha quedado establecido como una invariable doctrina (Fallos: 17:22, 31:82, 117:22, 48 y 222; 133:216, 240:34; 156:48; 160:114; 169:309; 184:531; 197:569; 254:116, consid. 19°)”.

“7°) Que el instituto de la prescripción cabe sin duda alguna en el concepto de “ley penal”, desde que ésta comprende no sólo el precepto, la sanción, la noción del delito y la culpabilidad, sino todo el complejo de las disposiciones ordenadores del régimen de extinción de la pretensión punitiva”²⁰.

La Cámara Nacional de Apelaciones reafirmó este criterio en ocasión de revisar el caso del art. 10 de la ley de moratoria 24.587²¹, cuando observó que, teniendo en cuenta la naturaleza penal de las multas tributarias, era aplicable el art. 2, primera parte, del Cód. Penal, y por ello, que “la suspensión de la prescripción por el término de un año dispuesta por el artículo 10 de la ley 24.587, no puede ser aplicada en estos autos, toda vez

que dicha norma fue sancionada cuando ya había comenzado a correr el curso de la prescripción del Fisco para aplicar sanción”²².

V. Conclusiones

En resumen, el curso de la prescripción de la acción dirigida a sancionar infracciones aduaneras que generaron concomitantemente obligaciones tributarias a cargo del infractor no se altera por la suspensión del plazo de prescripción dispuesta por el art. 17 de la ley 27.562. Ello es así porque todo acto administrativo fundado en dicha disposición vulnera las garantías consagradas en el art. 18 de la Const. Nacional y los arts. 2° del Cód. Penal y 861, 899, 900 y 901 del Cód. Aduanero, en tanto empeora retroactivamente el régimen penal vigente a la fecha de la infracción. Tampoco suspende, claro está, la prescripción de las acciones nacidas por los hechos antijurídicos ocurridos con posterioridad a la entrada en vigor de la ley 27.562, ya que la suspensión no podría afectar razonablemente el curso de una prescripción que todavía no se ha iniciado, como lo ha dicho repetidamente la jurisprudencia²³.

¹⁹ La Corte se refiere aquí a la garantía del art. 18 de la Constitución Nacional.

²⁰ CS, S.A.I. Guillermo Miras C.I.F. c/Administración Nacional de Aduanas, 18/10/73 (Fallos: 277:76). En el mismo sentido, v. O' DONNELL, Agustina, “El necesario control de constitucionalidad sobre las leyes de suspensión de la prescripción fiscal”, *Doctrina Tributaria Errepar*, Vol. XXXVI, abril 2015.

²¹ El art. 10 de la ley 24.587 (B.O. 22/11/95) decía así: Art. 10 – Suspéndase por el término de un (1) año, el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales para determinar y exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios públicos y para aplicar y hacer efectivas las multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales. Esta disposición alcanzará a la totalidad de los contribuyentes y responsables, estén o no inscritos ante la Dirección General Impositiva”.

²² CN Cont.Adm.Fed., *Acifer S.A.*, 14/9/04, cit. por O' DONNELL, Agustina, op. cit.

²³ Según ha dicho la Corte Suprema, los actos interruptivos o suspensivos de la prescripción deben verificarse necesariamente antes de su vencimiento toda vez que mal puede suspenderse o interrumpirse un plazo cumplido (Fallos: 312:2152; 318:2558; 302:1081; 328:3590). Por la misma razón, tampoco podría suspenderse ni interrumpirse un plazo cuyo transcurso no ha tenido inicio (CS, Fallos: 332:2280).

RESTRICCIONES AL PAGO DE IMPORTACIONES Y LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO

Rufino Beccar Varela

"Quien en nombre de la libertad renuncia a ser el que tiene que ser, ya se ha matado en vida: es un suicida en pie. Su existencia consistirá en una perpetua fuga de la única realidad que podía ser"

José Ortega y Gasset

I. Introducción

Como una letanía que se repite una y otra vez en el tiempo, la Dirección General de Aduanas (en adelante, la "Aduana"), la Secretaría de Comercio (en adelante, la "Secretaría") y el Banco Central de la República Argentina (en adelante, el "BCRA") se encargan celosamente de controlar el flujo de divisas vinculadas al comercio exterior. Las importaciones, en tanto implican un egreso de divisas, y las exportaciones, en tanto representan un ingreso de las mismas, se ponen en el centro de la escena para poder controlar y regular el stock de dólares con el que cuenta el Estado para afrontar sus distintas obligaciones económico financieras.

Con ese objetivo, se dictan numerosas normas con parámetros de cumplimiento técnicos complejos¹ —que son modificadas por otras nuevas a los pocos meses—, generando contextos normativos opacos² e inestables. Estas situaciones —en nuestra opinión generadas *ex profeso*— nos exige evaluar la licitud de las mismas. Es mandatorio preguntarse si el sistema de pagos de importaciones que rige en Argentina

es legal, si se ajusta a la Constitución Nacional y si viola algún tratado internacional. Pero, además, la Organización Mundial del Comercio (en adelante, la "OMC"³), en tanto órgano rector en la materia, ¿nos da algún lineamiento o pauta a tener en cuenta al respecto?

Es de destacar que los interrogantes planteados rodean una realidad apremiante para el sector, que se traduce en una serie de complicaciones en las cadenas logísticas y obligaciones comerciales de los importadores, derivando en una "avalancha" de reclamos judiciales.

II. Régimen de aprobación y pago de importaciones

La Resolución Conjunta 5271 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante la "RG 5271" y la "AFIP") y Secretaría y la Comunicación "A" 7622 del BCRA (en adelante la "Com 7622") regulan al momento del presente trabajo todo lo concerniente a la autorización de importaciones y sus pagos, régimen que se dio por llamar "SIRA" (Sistema de Importaciones de la República Argentina).

¹ Ver como ejemplos de ello las Comunicación "A" 7030 y 7466 del BCRA y los modos de computar cada uno de los cupos existentes.

² Diccionario panhispánico del español jurídico. RAE: Fenómeno que se caracteriza por la escasa o nula percepción de los significados y alcances del derecho. Disponible en: [Definición de opacidad jurídica - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE](#)

³ Ratificados por Ley Nro. 24.425 por el que se aprueba e incorpora el ACTA FINAL RESULTADOS DE LA RONDA URUGUAY DE NEGOCIACIONES COMERCIALES MULTILATERALES Y EL ACUERDO DE MARRAKECH POR EL QUE SE ESTABLECE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO Y SUS CUATRO (4) ANEXOS, entre ellos, el GATT.

Si bien antes del SIRA estaba vigente la SIMI⁴ y antes de ellas las DJAI⁵, en los hechos y más allá de los fundamentos alegados en los considerandos de las normas que les dieron origen, desde el año 2012 a la fecha el denominador común del régimen que circunstancialmente esté vigente, es vincular la aprobación de una importación definitiva y la autorización o no del pago de la misma, para de esa manera poder controlar el flujo y stock de divisas disponibles en función de las necesidades financieras del Estado en cada momento.

Siguiendo la misma lógica que las DJAI y las SIMI, el SIRA demanda al importador que, antes de materializar la orden de compra o nota de pedido a través del Sistema Informático Malvina (SIM), indique: 1. CUIT y nombre del importador, 2. Valor FOB Unitario y Divisa correspondiente. 3. Posición Arancelaria; 4. Tipo y Cantidad de unidades de comercialización; 5. Estado de la mercadería; 6. País de Origen y procedencia; 7. Marca, Modelo y Versión 8. Declarante; y 9: Fecha de acceso al Mercado Libre de Cambios (en adelante, el "MLC").

No podemos dejar de señalar que este mismo procedimiento de aprobación de importaciones recibió -y sigue recibiendo- innumerables cuestionamientos por parte de la justicia federal por engendrar un caldo de cultivo para las arbitrariedades y demoras completamente contrarias al

Acuerdo de Licencias de la OMC, el GATT y la Constitución Nacional.⁶⁷

El primer paso de este derrotero se da con la oficialización de la SIRA, conforme el artículo 7 de la RG 5271, y allí el importador se topa con el primer control que efectúa la AFIP:

a) Evalúa la situación del declarante a partir de la información disponible en sus registros. En el caso que se detecten incumplimientos o irregularidades formales se solicitará que los mismos sean subsanados, a efectos de avanzar en la tramitación de la declaración SIRA. Sobre este punto, es menester poner de resalto que no se da ningún parámetro para determinar a qué incumplimiento se refiere, dando así al primer paso en la ambigüedad e imprecisión que sazonan la opacidad manifestada.

b) Evalúa el Perfil de Riesgo considerando, entre otros elementos, si el importador ha efectuado operaciones de sobrefacturación, subfacturación o ha desvirtuado el régimen con prácticas abusivas en proceso de investigación en la interposición de medidas administrativas o judiciales con relación a las operaciones. Este punto, definitivamente, implica una limitación a la garantía de defensa que brinda nuestra Carta Magna, toda vez que

⁴ Resolución Conjunta General N° 4.185 y sus modificatorias, de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS y de la SECRETARÍA DE COMERCIO se implementó el "Sistema Integral de Monitoreo de Importaciones (SIMI).

⁵ En la Resolución General N° 3.255 se establecieron las pautas de gestión y particularidades de detalle para la tramitación de la "Declaración Jurada Anticipada de Importación" (DJAI).

⁶ "YUDIGAR ARGENTINA SA -INC MED- C/ EN - M° ECONOMÍA - AFIP - RESOL 3252/12 Y OTRAS (S01:45653/12 Y OTROS) S/ AMPARO LEY 16.986", CNACAF, Sala III, sentencia del 19.09.12 Causa 32.438/12. CNACAF, Sala III, Luxor Company SRL c/EN - M° Economía resol 485/05 s/Proceso de Conocimiento, Expte. Nro. 44.127/06, resolución de fecha 15 de febrero de 2007. En igual sentido, CNACAF, Sala II, Whale Internacional Trading S.A. c/EN - M° Economía resol. 485/05 - AFIP DGA s/medida cautelar (autónoma), Expte. Nro. 27.884/2006, resolución del 5 de diciembre de 2006, ratificatoria de la resolución del juez de primera instancia. CNACAF, Sala V, Wal Mart Argentina SRL c/ EN-SIC-PYMES) Resol 444/04, 485/05, 47/07, 486/05 s/ Amparo Ley 16.986 Expte. Nro. 1.255/09, resolución de fecha 8 de abril de 2009. Entre muchas otras.

⁷ Sobre lo dicho por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "El Brujo" es menester leer el trabajo "Las licencias previas de importación: un modo de prohibir las importaciones sin ley", *Revista del IAEA* del año 2013, pág. 237.

no puede implicar una restricción el ejercicio lícito de un derecho^{8 y 9}.

c) La Capacidad Económica Financiera del importador para efectuar la operación que pretende cursar, mediante el “Sistema de Capacidad Económica Financiera” (CEF) establecido por la Resolución General N° 4.294 (AFIP). Este sistema ha recibido innumerables críticas por la doctrina especializada en tanto resulta innecesario, arbitrario y contrario a las obligaciones internacionales asumidas por la Argentina^{10 11}

⁸ Constitución Nacional, Artículo 18.- Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice.

⁹ Sobre este punto se recomienda la lectura del artículo de BASALDÚA, Ricardo Xavier “Reflexiones sobre la Gestión de Riesgos en Materia Aduanera”, *Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero*, Número 298 del día 30 de Noviembre de 2015, pág. 3.

¹⁰ ETULAIN, María José, “Validación de Capacidad Económica Financiera (CEF) – ¿Violación al compromiso de Trato nacional o Licencia No Automática de Importación?”, 14/06/21. Mercojuris.com.

¹¹ Sobre el CEF y su ilicitud, cabe destacar el fallo de fecha 18/11/22 dictado en autos nro 15.483/2022, caratulada “Agraco SA c/ EN -AFIP- expte 14268242/22 s/amparo”, de la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativa Federal, en donde entre otras cosas, se dijo: “Así las cosas, y en tanto la respuesta de la demanda no se sustenta, a los efectos de no brindar la información solicitada por la aquí actora, en ninguno de los extremos

Superado este primer cuestionable control, el importador podrá continuar con el registro de la declaración SIRA. Por el contrario, si el importador no superara dicho control podrá manifestar su disconformidad mediante un trámite en el Sistema Informático de Trámites Aduaneros (en adelante “SITA”) en el plazo de 10 días, mediante presentación fundada. Cabe resaltar, que rara vez este tipo de disconformidad obtiene alguna respuesta expresa. Y por eso se ha calificado al SIRA como un sistema “sordo”¹².

Posteriormente, en supuesta sincronía con la Ventanilla Única de Comercio Exterior (en adelante “VUCE”¹³), se canalizan las intervenciones de los organismos externos que participan en el proceso de libramiento de las mercaderías, como la ANMAT, INAL, SENASA, DJCP, entre otros.

Es decir, por si hubiere pasado inadvertido, para importar cualquier mercadería a consumo en la Argentina necesariamente se exigirá contar previamente con una Licencia Automática de Importación (en adelante “LAI”) y, en otros casos —los cuales ciertamente son cada vez más¹⁴— una Licencia No Automática e Importación (en adelante una “LNAI”).

La Resolución 523/17 (en adelante la “R 523/17”) aplicable a las SIMI primero y a las SIRA ahora, dispone los pasos a seguir para aquellas mercaderías alcanzadas por una LNAI estableciendo como requisitos los mismos que para las LAI más estar inscripto en el RUMP, determinada información sobre la mercadería, el número de certificado de la autoridad interviniente (ej: DJCP), entre otros.

Dicho procedimiento arroja los siguientes estados a lo largo del derrotero al que es sometido el particular:

apuntados, cabe concluir que resulta arbitraria por contraria a la normativa que rige la materia y a los principios rectores que la informan (art. 1° de la ley citada) y, además, en atención a su falta de motivación ostensible”.

¹² Ob. Cit “Validación de Capacidad ...” María José Etulain. 14/06/21. Mercojuris.com

¹³ El VUCE fue creado por el Decreto 1079/2016.

¹⁴ Ver: Resolución 26/2022 Secretaría de Comercio que agrega 2700 posiciones arancelaria sustituyendo el anexo II de la Resolución 573/17.

Oficializada: Una vez presentada la SIRA y, de corresponder, presentada la documentación requerida por la R 523/17 (es decir, la indicada en sus anexos II a XI, para el caso de LNAI).

Observada: la SIRA puede resultar parcial o totalmente observada por algún organismo: El interesado debe chequear en el MOA el estado: SC1 (en análisis); SC3 (Requerimiento de información, para el que se cuenta con 10 días para responder). Es importante resaltar que el MOA no emite constancia de presentación; SC5 (requerimiento adicional); SC6 (Baja de la SIRA por cuanto se considera que no se ha cumplido correctamente el requerimiento).

Anulada: Cuando el sistema o el importador dio la SIRA de baja.

Salida: El procedimiento de control fue satisfactorio, habilita a afectar la SIRA a una destinación de importación específica.

Cancelada: Cuando la mercadería comprendida en la SIRA es nacionalizada.

II. A. El BCRA y los pagos al exterior

Como se dijo más arriba, y como expresión evidente de la vinculación del SIRA y el control sobre la balanza de pagos, el artículo 9 de la RG 5271 dispone que el importador deberá al momento de oficializar la SIRA declarar si accederá al MLC y, de hacerlo, informar el plazo en días corridos entre el despacho de importación oficializado y la fecha estimada de acceso al MLC para la realización de pagos de las importaciones.

Aclara, además, que la Secretaría de Comercio y el BCRA, en el marco de sus respectivas competencias, evaluarán la información aportada por el importador e informarán el plazo en el que se permitirá el acceso al MLC. Y, en ese contexto, la competencia del BCRA está determinada por la Com. 7622 que dispone una serie de controles adicionales a los ya descriptos.

Es menester poner de resalto que, respecto a ese plazo, a diferencia de lo que ocurría con

anterioridad¹⁵, el régimen jurídico vigente no establece límite máximo hasta cuándo se puede diferir el acceso al MLC para el pago de importaciones, lo que, al menos hipotéticamente, deja abierta la posibilidad de que el aplazamiento sea virtualmente *sine die*. Aunque puede resultar obvio, hay que remarcar que el solo hecho de imponer fechas de pago a las operaciones de compraventa internacional de mercadería representa una restricción en sí misma. Máxime, si el diferimiento de pago propuesto es de 180 días desde la nacionalización de la mercadería.

Sustancialmente, la norma del BCRA impone que las entidades bancarias podrán dar acceso al mercado de cambios para realizar pagos de importaciones de bienes a operaciones que cuenten con una SIRA: 1. con el plazo cumplido en días corridos contados a partir de la fecha del registro de la importación. 2. Que se trate de alguna de las mercaderías expresamente exceptuadas del diferimiento de acceso al MLC o alguna de las excepciones allí previstas¹⁶.

II. B. La Cuenta Corriente y el “semáforo”

Como novedad absoluta, la RG 5271 creó la denominada Cuenta Corriente Única de Comercio Exterior (en adelante la “Cuenta Corriente”) y la oficialización de lo que meses

¹⁵ Ver Com. A 7466 y Com. A 7532 y siguientes y concordantes del BCRA que establecieron categorías de SIMIs A, B y C en función de la existencia o no de diferimiento de pago en 60 o 180 días.

¹⁶ La Com. 7622 exceptúa del diferimiento en el punto 8 a distintos supuestos: a productos farmacéuticos y/o insumos en la medida que sean utilizados para elaboración local de los mismos, otros bienes relacionados con la atención de la salud o alimentos para el consumo humano, KIT COVID, bienes de capital (NCMs BK), aceites de petróleo o mineral bituminoso, sus preparaciones y sus residuos o de los gases de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos, hulla bituminosa sin aglomerar concretada por una central de generación eléctrica, etc. Por ejemplo, también permite dar acceso al MLC si el con fondos originados en una financiación de importaciones de bienes otorgada por una entidad financiera local a partir de una línea de crédito del exterior, entre otros supuestos.

antes *off the record* indicaban los corrillos del mundo del comercio exterior que otorgaba el “visto bueno” final de una operación de pago al exterior¹⁷.

La Cuenta Corriente, formalmente, es un sistema de consulta y registro de operaciones cambiarias en el cual, las entidades autorizadas a operar en el MLC deben consultar y registrar el importe de cada una de las operaciones cambiarias y la finalidad alegada es la de que el potencial adquirente de divisas pueda, en forma previa a la realización de la operación cambiaria, ver el resultado de la validación sistémica del documento que da origen a la operación. Es decir, corroborar previo a “pedir cambio” a la entidad financiera si cuenta o no con “cupos” para pagar al exterior.

Ahora bien, también se aclara que la AFIP efectuará evaluaciones sistémicas, en tiempo real, sobre los datos ingresados y emitirá la respuesta correspondiente de acuerdo con la información obrante en las bases “validado” o determinando “inconsistencias”. Se destaca —como en los casos anteriores— que no existe una fundamentación formal y material que justifique el no acceso al MLC ni un proceso real que permita discutir la decisión de la AFIP. Esto implica que, incluso para aquellos casos en que se cuente con una SIRA en estado de salida en condiciones para poder acceder al MLC, la AFIP podrá nuevamente objetar la operación y denegar el pago al exterior sin fundamento alguno.

Es decir, el régimen de aprobación de importaciones y pago al exterior tiene, previo a la destinación definitiva, 3 niveles de aprobación absolutamente discrecionales, arbitrarios, que no ofrecen opciones reales de discusión y que permiten un diferimiento en el tiempo de las importaciones y sus pagos que resulta inadmisibles.

¹⁷ El Cronista, “Nuevo semáforo del dólar: cuándo da verde, amarillo y rojo”. Disponible en: [“Nuevo semáforo del dólar: cuándo da verde, amarillo y rojo - El Cronista](#)

IV. La OMC y las restricciones de pago (balanza de pagos)

El GATT tiene como finalidad expresada, entre varios objetivos, la de “el acrecentamiento de la producción y de los intercambios de productos”.¹⁸ Es decir, *grosso modo*, alentar el comercio, el intercambio comercial entre los Estados contratantes y, para ello, la mejor forma de lograrlo es reduciendo los obstáculos al comercio.

Bajo esa idea rectora, en su artículo XI, fija como parámetro general, la prohibición de aplicar restricciones al comercio¹⁹. Y, además, determina al arancel como la herramienta válida y principal con la que cuentan los Estados para regular el comercio. Pero, guiados por la finalidad antes señalada, en favor del intercambio comercial, incluso a esa herramienta se la circunscribe encontrando máximos consolidados como límite²⁰.

La sabiduría del GATT, —característica que sin duda debe ostentar cualquier plexo normativo con vocación de perdurar en el tiempo—, reconoce algunas excepciones al principio general de prohibición a fijar restricciones. Tales excepciones las encontramos en los artículos, XII, XVIII y XIX, aplicables en la medida que se cumplan con las condiciones previstas por el tratado.

Por ejemplo, ante un aumento inusitado de importaciones de un producto determinado, el artículo XIX²¹ del tratado admite la posibilidad

¹⁸ Ver preámbulo del GATT.

¹⁹ Eliminación general de las restricciones cuantitativas. 1. 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 otra parte contratante o a la exportación o a la venta para la 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.

²⁰ Al respecto debe notarse que la Argentina en la lista LXIV del GATT consolidó un derecho de importación máximo del 35% ad valorem, con excepción de las mercaderías que taxativamente se mencionan en el documento.

²¹ Medidas de urgencia sobre la importación de productos determinados.

de establecer prohibiciones o restricciones, en la medida que dicho aumento pueda causar un grave daño a productos nacionales.

Pero específicamente en lo que es materia de interés aquí, el artículo XII y la sección B del artículo XVIII contemplan la posibilidad de que, ante problemas en la balanza de pagos y bajo determinadas circunstancias, un Estado pueda imponer prohibiciones y restricciones a las importaciones.

El artículo XII estipula que “...*toda parte contratante, con el fin de salvaguardar su posición financiera exterior y el equilibrio de su balanza de pagos, podrá reducir el volumen o el valor de las mercancías cuya importación autorice...*”.

Además, conforme dispone el punto 4 a) de la sección B del artículo XVIII, en esa misma línea ofrece herramientas más potentes “*para toda parte contratante cuya economía sólo puede ofrecer a la población un bajo nivel de vida* y que se halla en las primeras fases de su desarrollo**”. Es decir, efectúa una consideración especial para quienes se entienden requieren de una mayor protección al amparo del acuerdo.

En definitiva, con el objeto de preservar la balanza de pagos, los Miembros de la OMC se hallan autorizados a recurrir a restricciones económicas directas, mediante las siguientes herramientas: aumento de los derechos aduaneros, reducción del volumen o a través de los valores de las mercaderías.²²

Las SIRA y su conexión con las autorizaciones de pago no parecería que se ajusten a alguna de estas tres posibilidades, aunque por si es por sus efectos restrictivos, se podría decir que operan sobre los volúmenes de importación.

Por otro lado, las situaciones que gatillan la posibilidad de meter mano a alguno de esos tres recursos de excepción, son únicamente la amenaza inminente de una disminución

importante de reservas monetarias o detener dicha disminución o aumentar las reservas monetarias en caso de que sean muy exiguas.

En Argentina, luego de más de 20 años de “comercio administrado”²³, política que se ha explicitado como una búsqueda deseada por distintos gobiernos —la cual sin lugar a dudas tiene relación directa con el resultado que arroja la balanza comercial y de pagos—, difícilmente podamos hablar de una “amenaza” súbita o inminente a las reservas²⁴.

De todos modos, lo que bajo ningún concepto se puede perder de vista es que las herramientas disponibles bajo las circunstancias señaladas sólo pueden ser aplicadas con carácter temporal. El sostenimiento de las mismas en el tiempo las torna ilegítimas y contrarias a los principios y parámetros que al efecto determina el GATT, aun cuando pudieran estar justificadas *ab initio*.²⁵

Si asumimos —de modo indulgente, puesto que francamente son más de dos décadas— que al menos por 4 años se han restringido pagos e importaciones por problemas en la balanza de pagos, sin duda lo hecho hasta

²³ Ver “20 años del Comercio Internacional administrado”. Juan Patricio Cotter. Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero. Número 422 del día 29/01/21, pág. 3.

²⁴ Ver Informe del Órgano de Apelaciones (WT/DS438/AB/R, WT/DS444/AB/R y WT/DS445/AB/R) en el que justamente se condena el modo en que Argentina “administra” su comercio.

²⁵ GATT. Artículo XIV. 2. “Toda parte contratante que aplique restricciones a la importación en virtud del artículo XII o de la sección B del artículo XVIII podrá, con el consentimiento de las PARTES CONTRATANTES, apartarse temporalmente de las disposiciones del artículo XIII en lo que concierne a una parte poco importante de su comercio exterior, si las ventajas que obtengan la parte contratante o las partes contratantes interesadas son sustancialmente superiores a todo daño que se pueda originar al comercio de otras partes contratantes.” Ver también el punto 4. a) del artículo XVIII y punto 2 a) del Artículo XI Eliminación general de las restricciones cuantitativas.

²² BASALDÚA, Ricardo Xavier, Capítulo III, “El comercio internacional de mercaderías. El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio”, Sección III, “Otras excepciones a sus principios”, en *La Organización Mundial Del Comercio y La Regulación Del Comercio Internacional*, Editorial LexisNexis.

aquí por la Argentina no comulga con el requisito temporal que demanda el GATT²⁶.

En suma, en cuanto a los aspectos de fondo que exige el GATT para estos supuestos, parecería que lo hecho hasta aquí por la Argentina viola las previsiones del tratado.

Pero no es menos importante que, respecto a los aspectos de forma, las medidas deben ser establecidas observando los parámetros del Entendimiento Relativo a las Disposiciones del GATT en Materia de Balanza de Pagos (en adelante, el "Entendimiento") y bajo la supervisión y el procedimiento determinado por El Comité de Restricciones de Balanza de Pagos (en adelante, el "Comité").

El Entendimiento nos da una serie de pautas a observar al momento de que un Estado Parte eche mano sobre algunas de las herramientas habilitadas al efecto. A modo de resumen, podemos decir que lo primero que determina es la preferencia por las medidas que menos perturben el comercio y que por aquello se entiende a las medidas basadas en los precios de importación. Ya dijimos que las medidas argentinas no respetarían este precepto, en tanto operan sobre los volúmenes o cantidades importables.

Por otro lado, y sumamente importante, resalta que los miembros aplicarán las restricciones de manera transparente y también deberán notificar el establecimiento de las medidas justificando las razones que les dan sustento e informando de manera periódica al Comité la evolución de las mismas.

Como ya se dijo, en cuanto a la transparencia de las medidas adoptadas, la constante modificación de confusas y estrafularias normas, sólo generan escenarios de opacidad jurídica que se da bruce con la transparencia exigida. Y, además, la Argentina no habría iniciado formalmente ninguno de los caminos de consulta (plenas o simplificadas) ni se ha sometido al Comité creado al efecto, lo que

coloca cualquier medida que se adopte en una situación insalvable²⁷.

Finalmente, —aunque parezca una perogrullada a esta altura— tenemos que recordar que los tratados de la OMC ostentan jerarquía supra legal dada por la Constitución Nacional. En particular, el artículo 75 en sus incisos 22 y 24, contemplan expresamente a los tratados de integración y les otorga una jerarquía superior a las leyes²⁸.

V. El FMI y la OMC en cuestiones de materia de cambios

Existe una estrecha cooperación entre el Fondo Monetario Internacional (en adelante, el "FMI") y la OMC. Cada una de estas organizaciones tiene un mandato de cooperación en virtud de los acuerdos que los establecieron. También han firmado acuerdos de cooperación mutua y de consulta regular entre ellas, en los que se identifican mecanismos destinados a estimular una mayor coherencia en la adopción de políticas económicas a nivel mundial²⁹.

Lo ante dicho se ve plasmado expresamente en el artículo XV del GATT en donde expresamente se involucra al FMI en materia de restricciones de balanza de pago, asignándole una relevancia singular y, si se quiere, determinante. Las partes deberán aceptar todas las conclusiones a las que arribe el FMI en materia de estadística sobre cuestiones de cambio, de reservas monetarias y de balanza de pagos. Pero, además, aceptarán las conclusiones a las que arribe el

²⁷ KRIEGER KRYNICKI, Annie, *L'Organisation Mondiale du Commerce*, Librairie Vuibert, Paris, 1997. Págs. 31/32.

²⁸ Corresponde al Congreso Nacional "aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes".

²⁹ Ver [link https://www.wto.org/spanish/thewto_s/coher_s/wto_imf_s.htm](https://www.wto.org/spanish/thewto_s/coher_s/wto_imf_s.htm), en donde se enumeran distintos acuerdos de interés firmado entre la OMC, el FMI y el Banco Mundial.

²⁶ El 01/09/19 Con la Com. A 6770 del BCRA y luego con el Decreto 609/19 se profundizaron las medidas tendientes a limitar los giros al exterior.

organismo multilateral con relación a la aceptación o no de las medidas bajo estudio adoptadas por el Estado Parte³⁰.

El GATT propone coordinar con el FMI las medidas que en materia de cambios se determinen en el marco de las consultas (ya sean simplificadas o plenas) que se realicen a los efectos de resolver adoptar o no una medida en los términos del art. XII o XVIII.

En caso de consultas, el FMI emitirá una suerte de dictamen, el cual, en el caso de tratarse de una consulta plena, las Partes aceptarán, en lo que a las reservas monetarias de la parte contratante se refiere, si han sufrido una disminución importante, si tienen un nivel muy bajo o si han aumentado de acuerdo con una proporción de crecimiento razonable.

Sobre este aspecto, resulta ilustrativo e interesante el Informe del Grupo Especial de la OMC en el caso "*India - Restricciones cuantitativas a la importación de productos agrícolas, textiles e industriales*" en el que Estados Unidos adujo que la India no tenía justificación alguna por motivos de balanza de pagos para mantener las restricciones a la importación con arreglo a lo dispuesto en la sección B del artículo XVIII y que la denunciada estaba obligada a eliminar las medidas tomadas³¹.

En esa oportunidad, el FMI determinó que la India "*no sufre la amenaza de una disminución importante de sus reservas monetarias*" y se resolvió que el GATT no habilita sin más el mantenimiento prolongado de restricciones a la importación de carácter proteccionista.

Si bien este es el único antecedente con el que se cuenta del Órgano de Solución de Diferencias de la OMC que verse sobre esta materia, el mismo es representativo de cómo es que el GATT opera en este sentido y también de la relevancia de la voz del FMI en tanto organismo técnico de cooperación para estos casos.

Naturalmente, ante la falta de notificación al Comité por parte de la Argentina, esta

intervención en el marco de la OMC no ha tenido lugar.

VI. Conclusiones

A poco que se recorren los estándares del GATT en materia de restricciones por balanza de pagos se advierte fácilmente que la política que se plasman —circunstancialmente— en las RG 5271 y Com. 7622 no superan una prueba de legitimidad.

Dichas normas no cumplen con los requisitos de forma ni de fondo que se establecen al efecto. Ello así, en tanto no se dio intervención al Comité, no cumplen con el carácter transitorio y excepcional exigido y tampoco obedecen a una amenaza inminente de una disminución importante de reservas monetarias o para detener dicha disminución o aumentarlas por ser muy exiguas.

Pero principalmente, y lo que es más grave en nuestra opinión, no cumplen con el expreso requisito de transparencia. Los importadores llevados a un terreno opaco, ambiguo y arbitrario, carecen de toda certeza y previsión respecto del curso inmediato de sus operaciones. No caben dudas de que los diferimientos de pago ocasionan restricciones incompatibles con la OMC y las obligaciones asumidas por Argentina ante los Estados Partes.

Hace más de dos décadas el Estado impone restricciones a la importación definitiva de mercaderías. Ya sea a través de LAI o LNAI, el universo entero del nomenclador se encuentra alcanzado con alguna intervención previa en teoría excepcional. La Argentina debe encontrar herramientas ajustadas a derecho para solucionar o al menos atemperar sus recurrentes problemas en la balanza de pagos, que no causen restricciones y se erijan en barreras paraarancelarias incompatibles con el GATT y nuestra Carta Magna.

³⁰ Ver punto 2 del artículo XV del GATT.

³¹ Documento: WT/DS90/R 6 de abril de 1999 (99-1329).

Basaldúa, Ricardo Xavier: Abogado (UBA), Doctor en ciencias jurídicas (UCA). Corredactor del Código Aduanero de la Nación, Delegado argentino ante el Comité Técnico Permanente del Consejo de Cooperación Aduanera desde 1971 hasta 1992. Ex-presidente del Comité (1982-1983). Ex-Subdirector de la Dirección Nacional de Impuestos y ex-Director de Técnica Aduanera de la Secretaría de Ingresos Públicos de la Nación Profesor de la Universidad de Buenos Aires, de la Universidad Austral, de la Universidad Católica Argentina, de la Universidad del Rosario, con sede Bogotá, Colombia. Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación desde 1992. Presidente del Tribunal (2016 a 2019). Miembro fundador de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Miembro Consejero del Consejo Argentino para las Relaciones Internacionales. Integra la lista de terceros árbitros presidentes para la Solución de Controversias en el Mercosur. Autor de quince libros, numerosas colaboraciones en libros y artículos en su especialidad. Correo electrónico: ricardoxbasaldua@gmail.com. Nacionalidad: argentina.

Beccar Varela, Rufino: Rufino Beccar Varela es abogado egresado de la Facultada de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador (2003), Por otro lado, cursó el posgrado de Derecho Aduanero y de la Integración de la Universidad de Buenos Aires (2005) y además en el año 2008 realizó el Latin American Laws and Institutions, Summer Law Program de la Southwestern University. Por más de 20 años, el Dr. Beccar Varela se ha desempeñado como profesional en el área del derecho aduanero, el comercio exterior y cambiario en prestigiosos estudios jurídicos de la Argentina. En sus áreas de especialidad, el Dr. Beccar Varela ha escrito numerosos artículos y disertado en distintos foros académicos nacionales e internacionales. Finalmente, el Dr. Beccar Varela es miembro del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (IAEA), de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) y del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal Argentina (CPACF). Correo electrónico: rbeccarvarela@ocsalaw.com. Nacionalidad: argentina.

Cotter, Juan Francisco: Miembro de Número del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (Presidente 2010/2011). y Miembro activo de la Academia Internacional de Derecho Aduanero (Miembro Comisión Directiva 2015/2023). Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Profesor de derecho aduanero en los postgrados de derecho aduanero de la Universidad de Buenos Aires, en donde además es el Vicepresidente de la Actualización de Derecho Aduanero; de la Universidad Católica Argentina, de la Universidad Austral y de la Universidad Di Tella. Autor de los libros "Derecho Aduanero y Comercio Internacional", 2018; "Derecho Aduanero", 2014 3 tomos, Premio AAEF 2014 al libro del año; "Infracciones Aduaneras", 2011 y segunda edición 2013; y Coordinador y coautor de los libro "Estudios de Derecho Aduanero", 2007 y "Estudios de Derecho Aduanero. 30 Años del Código Aduanero", 2012. Código Aduanero Comentado, 3 tomos, 2012. Correo electrónico: jpc@pcmabogados.com.ar. Nacionalidad: argentina.

García Vizcaíno, Catalina: Doctora en Derecho y Ciencias Sociales (tesis Sobresaliente, UBA). Abogada (Diploma de Honor, UBA). Ex Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Directora y profesora titular de la carrera de Especialización en Derecho Tributario (UB). Profesora titular de carreras de grado y posgrado, entre otras, en UBA, UB, UCA, UCSE. Jurado de concursos universitarios, y de justicia federal y de la CABA. Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales 2011 -rubro libro-. Miembro de número de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Miembro del Consejo Académico de la Universidad de Belgrano desde el año 2000. Miembro Activo de la International Fiscal Association. Miembro Honoraria del Instituto

Argentino de Estudios Aduaneros y de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Presidenta de la Comisión de Derecho Aduanero de la Facultad de Derecho de la UBA. Miembro del Instituto de Derecho Tributario de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires. Autora de libros (entre los que se encuentra su *Tratado de Derecho Tributario* —última edición— y *Manual de Derecho Tributario* —última edición—, Abeledo Perrot), artículos y otros trabajos sobre la especialidad. Presidenta del Comité Científico de las doce Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en 2008/21. Organizadora, moderadora y expositora en congresos y jornadas científicas. Correo electrónico: cgvizcaino@gmail.com. Nacionalidad: argentina.

Gottifredi, María: Abogada graduada de la Pontificia Universidad Católica Argentina (U.C.A.). Dedicada a la asistencia jurídica en la materia aduanera y litigante desde el año 2006. Socia del Estudio Gottifredi. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Aduaneros, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires y otros. Vocal del Comité Ejecutivo de las “Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero” organizadas por la A.A.E.F. desde el 2009 al 2019. Miembro Titular de la Asamblea de Delegados del C.P.A.C.F. por los períodos 2012-2014 y 2019-2021. Colaboradora, investigadora en la actualización y editora activa de la IV Presentación del “Código Aduanero Comentado” del Dr. Marcelo Antonio Gottifredi (Ed. Mercojuris), publicado en el año 2018, y de la tercera edición lanzada en el 2009 (Ed. Macchi). Fue docente adjunta de la Universidad Fundación de Altos Estudios en Ciencias Económicas (2006 a 2015). Profesora en la Diplomatura de Derecho Penal Económico de la Universidad de Champagnat, Mendoza (2020-2022). Asistente de cátedra del “Curso sobre delitos e infracciones tributarias” en la Universidad de Belgrano (2020 – 2022). Correo electrónico: mariagotti@estudiogottifredi.com. Nacionalidad: argentina.

Jovanovich, Juan Martín: Abogado graduado de la Universidad de Buenos Aires (1996). Master of Laws (con honores), McGill University, Montreal Canada (2000). Socio de KPMG a cargo de Servicios Legales, Precios de Transferencia, Comercio Exterior y Aduanas, y Litigios Tributarios. Fue consultor de la Comunidad Andina de Naciones (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú) en Valoración en Aduana y Precios de Transferencia (Proyecto INTERCAN). Fue Presidente del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (2012-2013) y miembro fundador de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Fue miembro del Grupo Focal sobre Valor en Aduana y Precios de Transferencia organizado por la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Profesor de “Tributos y Procedimiento Aduanero” en la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Torcuato Di Tella. Autor del libro “Customs Valuation and Transfer Pricing. Is it possible to harmonize customs and tax rules?” (London, Kluwer Law International, 2002 – Second Edition 2018). Correo electrónico: mjovanovich@kpmg.com.ar. Nacionalidad: argentina.

Lascano, Julio Carlos: Abogado graduado en la Universidad Nacional de La Plata. Ex Administrador de Aduanas del interior de la República Argentina. Desde 1990 es socio de Estudio Carena & Asociados de Buenos Aires. Fue reconocido en los últimos años entre los mejores profesionales de la Argentina en su especialidad por Chamber & Partners y Legal 500. Fue Presidente del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros y Miembro Fundador de la Academia Internacional De Derecho Aduanero. Es profesor en la Maestría Virtual de Derecho Aduanero, Comercio Exterior y Aduanas de la Universidad Externado de Colombia bajo el patrocinio del Consejo Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Ha publicado numerosos libros y artículos sobre derechos de aduana, valoración y procedimientos aduaneros. En 2021 publicó su último libro, *Impuestos Aduaneros* de la Editorial Tarifar. Correos electrónicos: estudio@carena.com.ar; jcl@carena.com.ar. Nacionalidad: argentina

Lescano, Noel: Abogada con orientación en Derecho Empresarial, egresada de la Universidad de Buenos Aires con Diploma de Honor. Cursó y completó el Posgrado en Derecho Aduanero y de la Integración, también en la Universidad de Buenos Aires. Centra su práctica profesional en todas las áreas del Derecho Aduanero y el Comercio Exterior. Es miembro del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal y de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Correo electrónico: nl@noellascano.com. Nacionalidad: argentina.

Schurig, Harry Lionel: Abogado y Martillero Público. Obtuvo los títulos de Magister en Finanzas Públicas (UNLaM, 2012) y de Magister en Magistratura (UBA, 2014). Es Especialista en Derecho Tributario (UBA, 2002), en Derecho Aduanero (UBA, 2012) y en Derecho Administrativo (UNLaM, 2020). Es Profesor de grado y posgrado en diversas universidades del medio (UBA Facultad de Derecho y Ciencias Económicas; Universidad Nacional de La Plata, Nacional de Salta, Nacional de La Pampa, Tecnológica Nacional, Argentina de la Empresa, Abierta Interamericana, de Belgrano, Católica de Santiago del Estero, entre otras) en las áreas de Derecho Tributario, Aduanero y Administrativo. Correos electrónicos: harryschurig@yahoo.com.ar; harryschurig@gmail.com. Nacionalidad: argentina.

Varela, Andrés: Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de la República (Uruguay). Profesor Adjunto (U.R.), encargado de los Cursos de grado de Derecho Aduanero (Abogacía), y de Régimen Jurídico del Comercio Exterior II: Derecho Aduanero y de Práctica del Comercio Exterior (ambos en la Licenciatura de Relaciones Internacionales); y del Seminario Derecho Infraccional aduanero, en la Facultad de Derecho, Universidad de la República (Uruguay). Como docente encargado ha dictado diversos cursos de su especialidad en la Escuela de Posgrado, Facultad de Derecho, Universidad de la República (Uruguay). Coordinador General y expositor en la Primera a Novena Jornada Académica de Derecho Aduanero (2014-2022). Disertante en diversos eventos nacionales e internacionales sobre Derecho Aduanero. Autor de diversos artículos en materia de Derecho Aduanero. Miembro de la Sala del Instituto de Finanzas Públicas (Facultad de Derecho, UdelaR). Socio de Figueredo & Varela / Abogados (Montevideo, Uruguay). Correo electrónico: avarela@figueredoyvarela.com.uy. Nacionalidad: uruguaya.

Zunino, Gustavo: Abogado (UBA) y socio del estudio que fundó en 1983. Es autor de varias publicaciones sobre derecho aduanero y expositor invitado en universidades e instituciones. Anteriormente fue profesor de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA y USAL) y funcionario de la Dirección General de Aduanas. Ex Presidente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Creador de las Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de esa Asociación. Correo electrónico: gzunino@estudiozunino.com.ar. Nacionalidad: argentina.

Otros números disponibles:



Encontralos en [Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero](#)



CENTRO DE ESTUDIOS DE
DERECHO FINANCIERO Y
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA