

## **Consideraciones sobre las reformas introducidas al Código Aduanero mediante las leyes 27.430 y 27.467**

Por Juan M. Sluman(\*)

*“El apuro desmedido en legislar en un sistema democrático republicano es una falsa muestra de eficiencia. Los gobiernos democráticos son lentos, y así deben serlo, porque sus decisiones atienden a pisar sobre seguro, a consultas previas, a sondeos prudentes de la opinión pública...”*

Juan Francisco Linares

### **I. Reformas introducidas por la ley 27.430.**

La reforma de la ley 27.430<sup>1</sup>, aunque estrictamente referida a la materia impositiva interior, fue aprovechada para incorporar ciertas innovaciones atinentes a la temática aduanera a manera de modificación del código que rige la materia.

La gran mayoría de las reformas introducidas en materia aduanera habían sido ya sugeridas, entre muchas otras modificaciones propuestas, en un todo sistemático y mucho más abarcativo, por un grupo especial de trabajo constituido en el año 2002 que elaboró un documento en el año 2004 mediante el cual se propusieron modificaciones al texto por entonces vigente del Código Aduanero, unos meses antes de la sanción de la ley 25.986 de reforma del mismo código del año 2005. Aquel grupo de trabajo de 2004 fue integrado por la Cámara Argentina de Comercio (CAC), Cámara de Exportadores de la República Argentina (CERA), la Cámara de Importadores de la República Argentina (CIRA), el Centro de Despachantes de Aduana (CDA) y el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (IAEA)<sup>2</sup>.

En esta oportunidad, pareciera que la reforma hubiera sido principalmente motivada por la necesidad de imponerle plazos procedimentales a ciertos actos que debe realizar el Tribunal Fiscal de la Nación, dado que contempla varios aspectos atinentes a términos de actos emanados de dicho órgano jurisdiccional, como su coordinación externa y composición, entre otros. No obstante lo cual, además de aquéllos plazos, se introdujeron modificaciones atinentes al régimen especial de importación o de exportación para compensar envíos de mercadería con deficiencias, al régimen especial de rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte, al contrabando menor, al domicilio, notificación y ciertas presentaciones de manera electrónica, a la reinstauración de los efectos suspensivos originariamente previstos para ciertos casos por el Código Aduanero para la promoción del procedimiento de impugnación, a la posibilidad de eliminar ciertas etapas administrativas en la promoción de los procedimientos de impugnación y repetición, y a la previsión de notificar la pretensión del fisco de repetir estímulos por exportaciones presuntamente abonados en demasía en la oportunidad de la corrida de vista del procedimiento para las infracciones.

### **Régimen de importación o de exportación para compensar envíos de mercadería con deficiencias.**

---

(\*) Abogado, experto en Derecho Aduanero y del Comercio Internacional, consultor en Richards, Cardinal, Tützer, Zabala & Zaefferer S.C.

<sup>1</sup> B.O.: 29/12/2017.

<sup>2</sup> Revista de Estudios Aduaneros, año XV, n° 16, Buenos Aires, años 2003 y 2004, Sección Documentos, p. 167.

Como “artículo sin número” a continuación del artículo 576, integrando la Sección VI del Código Aduanero “Regímenes Especiales”, Capítulo Décimo Primero “Régimen de importación o de exportación para compensar envíos de mercadería con deficiencias”, se introdujo la primera innovación.

El artículo 573 del Código Aduanero define a este régimen especial al disponer que “*Cuando en virtud de una obligación de garantía, la importación o la exportación de determinada mercadería tuviere por fin sustituir a otra idéntica o similar con deficiencias de material o fabricación, dichas destinaciones están exentas del pago de los tributos que las gravaren, de la correspondiente negociación de divisas, de la aplicación de las prohibiciones de carácter económico, siempre que se cumplieren las condiciones que determinare la reglamentación.*”

La nueva norma le otorga al importador o exportador de mercadería con deficiencias la posibilidad de exportar o importar la misma a procedencia y repetir los tributos abonados con motivo de su importación o exportación originaria, siempre que no hubiere utilizado la misma más que para constatar su deficiencia, en vez de sustituir la mercancía mediante una nueva importación o exportación. Se trata de una solución práctica para el importador o exportador, pues, de no adecuarse el bien a lo pactado, no queda obligado a tramitar una nueva destinación aduanera sustituta en los términos del artículo 574 y con ajuste a los requisitos y tratamiento por esta norma y su reglamentación previstos.

El precepto amplía la causal de aplicación de la nueva opción más allá de las mercaderías con deficiencias a los supuestos de aquellas que no se ajusten a lo convenido. Sobre la base de lo dispuesto en el artículo 46 de la Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercadería hecha en Viena en 1980, el grupo de trabajo de 2004 propuso extender la obligación de garantía que el artículo 573 prevé para las mercancías con deficiencias a aquéllos supuestos en que las mercaderías no fueran las convenidas<sup>3</sup>. Pensamos que hubiera sido apropiado incluir tal extensión de la obligación de garantía por las mercancías con deficiencias a los casos de aquellas que no se ajusten a lo convenido, que la nueva reforma incorpora mediante este precepto, también al texto del artículo 573 del Código Aduanero, como lo había propuesto el grupo de trabajo de 2004.

En el caso de exportación, hubiese sido más equitativo que, de optar por la posibilidad que ofrece la nueva norma, así como se lo faculta al exportador a repetir los tributos abonados con motivo de la exportación originaria, el exportador que reimporta sin sustituir reintegre al fisco los estímulos que con motivo de la aquella exportación hubiere percibido. Así redactada la norma, no resulta claro que el fisco pueda pretender tal repetición, pues la exportación originaria tuvo lugar y pareciera difícil aducir un pago sin causa.

Estimamos también que hubiese sido más prolijo englobar el nuevo precepto en un solo apartado, e incorporarlo al Código Aduanero, en vez de artículo sin número a continuación del artículo 576, como un segundo apartado al artículo 573.

Al poder prescindir, en virtud del nuevo precepto, de la exportación o importación compensatoria, hubiera sido más apropiado cambiar la redacción del capítulo décimo por “*Régimen de compensación de envíos de mercadería con deficiencias*”, por ejemplo, o similar, dado que la actual redacción del capítulo solamente contempla una importación o una exportación sustituta.

También se introdujo un apartado primero al artículo 577 manteniendo el texto anterior del artículo como apartado segundo, en idéntica línea a la que —por cierto, de manera excepcional— propuso grupo de trabajo de 2004<sup>4</sup>, reemplazando la exportación o importación compensatoria por

---

<sup>3</sup>Revista de Estudios Aduaneros, idem, pp. 204 y 231.

<sup>4</sup>Revista de Estudios Aduaneros, idem, pp. 231/232.

el abandono a favor del Estado Nacional o la destrucción de los bienes, en este caso sin pago de tributos o en la medida que disponga la reglamentación.

La razón manifestada por el grupo de trabajo de 2004 fue brindar una respuesta menos engorrosa a aquellos casos en los que la exportación o importación de las mercancías previamente importadas o exportadas pueda resultar imposible o inconveniente; como, por ejemplo, las que tienen por objeto medicamentos con fecha de vencimiento<sup>5</sup>.

### **Contrabando menor.**

Al artículo 947, que tipifica el contrabando menor, e integra la Sección XII del Código Aduanero “Disposiciones Penales”, Título II “Infracciones Aduaneras”, Disposiciones Especiales, Capítulo Sexto “Contrabando menor”, se le elevó el tope monetario para considerar al delito como infracción aduanera de \$ 100.000 a \$ 500.000 y de \$ 30.000 a \$ 60.000 para el caso de que la mercadería fuere tabaco o alguno de sus derivados, probablemente a modo de actualización.

Cabe al respecto señalar que la jurisprudencia no resultó pacífica respecto a la aplicación retroactiva de la modificación al artículo 947 del Código Aduanero antes introducida por la ley 25.986. Schurig sostiene que las modificaciones que sólo alteran el quantum de la conducta punible deben entenderse como condiciones objetivas de punibilidad y por tanto se encuentran fuera del tipo penal actuando como presupuestos para dicha punibilidad, que no necesitan ser alcanzadas por el conocimiento, o posibilidad de conocimiento, del sujeto; en consecuencia su variación queda fuera del alcance de la aplicación retroactiva del principio de ley penal más benigna debiéndose mantener la punición para estas conductas conforme la ley vigente al tiempo de la comisión del delito<sup>6</sup>. Vidal Albarracín, por su parte, opina que, sobre la base de cierta jurisprudencia, la modificación en comentario podría resultar aplicable de manera retroactiva como ley penal más benigna<sup>7</sup>.

En concordancia con la actualización de importes realizada en el artículo 947, la reforma actualizó los mismos importes que contempla el precepto del artículo 949 del Código Aduanero que contempla las excepciones al tratamiento infraccional del contrabando menor, de \$ 100.000 a \$ 500.000 y de \$ 30.000 a \$ 60.000 para el caso de que la mercadería fuere tabaco o alguno de sus derivados.

### **Domicilio electrónico.**

Al artículo 1001 que determina la obligatoriedad de constituir domicilio procesal, e integra la Sección XIV del Código Aduanero “Procedimientos”, Título I “Disposiciones Generales”, Capítulo Primero “Disposiciones comunes a todos los procedimientos ante el servicio aduanero”, y por lo tanto no sólo aplicable a los procedimientos contradictorios sino también a los de carácter administrativo operativo<sup>8</sup>, se incluye la posibilidad de fijar domicilio electrónico y se deja librado a la reglamentación la implementación obligatoria del mismo.

El nuevo precepto parece enmarcarse en el concepto de “despapelización” de actuaciones mediante el uso del expediente electrónico que facilita el acceso remoto a los administrados, la

<sup>5</sup>Revista de Estudios Aduaneros, ídem, p. 204.

<sup>6</sup>SCHURIG, HARRY; “Modificaciones al Código Aduanero por la Ley N° 27.430”, en *Revista de Derecho Tributario*, IJ Editores, Buenos Aires, 13/3/2019, disponible [en línea]:

<http://www.ijeditores.com.ar/pop.php?option=articulo&Hash=967f5bbb8fd5b79646a5b45c2295100c> Última vez consultada: 13/03/2019.

<sup>7</sup> VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G.; “La reforma de la última ley tributaria y su incidencia en el contrabando menor”, en *La Nación, Comercio Exterior*, Buenos Aires, 13/3/2019, disponible [en línea]: <https://www.lanacion.com.ar/2101489-la-reforma-de-la-ultima-ley-tributaria-y-su-incidencia-en-el-contrabando-menor> Última vez consultada: 13/3/2019. En similar sentido, para Guillermo VIDAL ALBARRACÍN las modificaciones monetarias realizadas al artículo 947 del Código Aduanero por la ley 25.986, al resultar causas de exclusión de punibilidad y por tanto ajenas al tipo penal objetivo, pueden aplicarse retroactivamente (VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo; “La naturaleza jurídica del contrabando menor. Sus consecuencias”, en *Revista de Estudios Aduaneros*, Año XIX, n° 19, Buenos Aires, años 2007 y 2008, Sección Doctrina, pp. 107/114).

<sup>8</sup> Exposición de Motivos del Código Aduanero, Sección XIV “Procedimientos”, Título I “Disposiciones Generales”, Capítulo Primero “Disposiciones comunes a todos los procedimientos ante el servicio aduanero”, nro. 1.

posibilidad de seguimiento efectivo sobre la actividad administrativa, e inclusive la firma digital, y en cuyo contexto fuera dictado el decreto 892/2017 que creó la Plataforma de Firma Digital Remota y el decreto 894/2017 que actualizó el decreto 1759/72 reglamentario de la ley 19.549<sup>9</sup> incorporando en su artículo 19, incisos b), c) y d), al domicilio electrónico.

García Vizcaíno hace notar que la reglamentación vigente al efecto (Resolución General 3474/2013 de la Administración Federal de Ingresos Públicos), que creó el Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA), ya establece la obligatoriedad de informar domicilio electrónico<sup>10</sup>.

En concordancia con la reforma introducida al artículo 1001, se incorporó al artículo 1013 del Código Aduanero, que enumera todos los medios de notificación en los procedimientos aduaneros, como inciso d), la posibilidad de notificar de manera electrónica mediante el sistema que determine la reglamentación.

Las notificaciones electrónicas en los procedimientos aduaneros ya se habían implementado de manera obligatoria a partir de la Resolución General 3474/2013 de la Administración Federal de Ingresos Públicos que creó el Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA), y desde entonces viene funcionando en la práctica. Como bien señala Schurig, la reforma viene a brindar soporte legal a una metodología que no había sido prevista por la ley<sup>11</sup>.

### **Procedimiento de Impugnación.**

Al artículo 1053, que enumera los actos administrativos aduaneros que pueden ser objeto del procedimiento de impugnación, integrante de la Sección XIV del Código Aduanero “Procedimientos”, Título II “Procedimientos Especiales”, Capítulo Primero “Procedimiento de Impugnación”, se le introdujo un segundo y un tercer apartados. En ambos se brinda al administrado, en determinados casos, la opción de promover el procedimiento de impugnación previsto en el apartado primero o bien interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación que contra las resoluciones definitivas recaídas en impugnaciones habilita el artículo 1132 apartado segundo del Código Aduanero. Los supuestos en los cuales el administrado puede ejercer tal opción, según el nuevo apartado segundo del precepto en comentario son: (a) los actos dictados por el Director General de Aduanas, (b) los actos que hubieren sido dictados por funcionarios competentes de menor jerarquía que el Director General de Aduanas pero haciendo aplicación de una resolución del Director General de Aduanas, o (c) los actos que hubieren sido dictados por funcionarios competentes de menor jerarquía que el Director General de Aduanas sobre la base de una instrucción interna impartida por este último.

El grupo de trabajo de 2004 propuso similar solución, pero entonces a la alternativa de interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación que contra las resoluciones definitivas recaídas en impugnaciones habilita el artículo 1132 apartado segundo del Código Aduanero se agregó la opción de promover demanda contenciosa ante el juzgado federal competente en los términos del mismo artículo 1132<sup>12</sup>, opción esta última cuyo ejercicio hubiera significado la eliminación total de la instancia administrativa. En este último sentido, cabe hacer notar que al incorporar la nueva alternativa la reforma conservó la competencia originariamente atribuida de manera exclusiva al Tribunal Fiscal de la Nación para revisar en grado de apelación los fallos aduaneros dictados en los procedimientos de impugnación, es decir sin incluir opción alguna

---

<sup>9</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; “El Tribunal Fiscal de la Nación y la reforma tributaria de 2017”, en Revista de Derecho Tributario, II Editores, Buenos Aires, 8/2/2018, disponible [en línea]: <http://www.ijeditores.com.ar/mobile/pop.php?option=articulo&Hash=5a3eef5103bc6a8d2d8839a03a1df2cf> Última vez consultada: 13/3/2019.

<sup>10</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, ...; op. cit.

<sup>11</sup> SCHURIG, ...; op. cit.

<sup>12</sup> Revista de Estudios Aduaneros, ídem, p. 238.

de demanda contenciosa judicial, y al mismo tiempo se garantiza el ejercicio de una instancia administrativa previa.

Al proponer la opción recursiva al Tribunal Fiscal de la Nación similar a la adoptada por la actual reforma, el grupo de trabajo de 2004 advirtió que si el Director General de Aduanas, que es la máxima autoridad del organismo, contara con un criterio instrumentado en relación con la materia controvertida, constituiría un ritualismo inútil demorar la decisión final durante meses tramitando una impugnación cuyo resultado se vislumbra de antemano. Consecuentemente, se propuso evitar el trámite de estos procedimientos cuando el acto contra el cual se levanta el administrado hubiere sido dictado por el Director General de Aduanas, o cuando dicho acto, pese a no ser dictado por ese funcionario, hiciera aplicación directa de un criterio emanado del mismo<sup>13</sup>.

La nueva norma es acertada, dado que la experiencia indica que un procedimiento de impugnación puede demandar años de tramitación, lo que puede implicar una extensa —y en ocasiones significativa— contingencia para el administrado (nótese que, dependiendo de cuál sea el acto impugnado, durante el transcurso del procedimiento de impugnación pueden continuar devengándose intereses, por lo general a tasas considerablemente gravosas). La reforma posibilita que en los supuestos que enuncia, en los cuales el criterio del organismo ya es oficial y por ello el resultado de una contienda muy probablemente resulte adverso al administrado, este recurra directamente en grado de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Cabe señalar que el ejercicio de tal opción implica la pérdida de jurisdicción aduanera en razón de la renuncia del administrado a la primera instancia administrativa y, de tal manera, asume el riesgo de no beneficiarse con alguna posible —aunque difícil— modificación de criterio en el seno del propio organismo durante el trámite del procedimiento de impugnación.

Cuando la reforma refiere a los actos administrativos individuales que pueden ser objeto de recurso de apelación directo al Tribunal Fiscal de la Nación, menciona aquéllos dictados por el Director General de Aduanas o por funcionarios competentes de inferior jerarquía sobre la base de un acto administrativo de alcance general dictado por el Director General de Aduanas o sobre la base de una instrucción interna impartida por este último. Schurig advierte que la reforma aclara si alcanza a actos administrativos individuales dictados por, o sobre la base de actos administrativos de alcance individual o instrucciones de, el Administrador Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de las facultades que le confieren los artículos 7º y 8º del decreto 618/97<sup>14</sup>. Pensamos que correspondería admitir el ejercicio de la opción recursiva directa en tales casos; en primer lugar, porque desde el dictado del decreto 618/97, la gran mayoría de los actos administrativos relevantes de alcance general de naturaleza aduanera han sido dictados por el Administrador Federal de Ingresos Públicos, y en segundo término, porque realizar tal disquisición en contra de esta última posibilidad podría afectar la aplicación equivalente del principio de la tutela judicial efectiva.

En concordancia con las reformas introducidas a los artículos 1001 y 1013 del Código Aduanero, se incorporó al artículo 1056 la posibilidad de promover el procedimiento de impugnación de manera electrónica mediante el sistema que determine la reglamentación.

Probablemente el precepto más acertado de la reforma, dado que recupera efectos trascendentes de la redacción original artículo 1058 del Código Aduanero que la ley 25.986 había eliminado en el año 2005 en detrimento del derecho garantía de raigambre constitucional de defensa en juicio, es la reinstauración de los efectos suspensivos que esta norma contemplaba.

En la redacción originaria del artículo 1058 del Código Aduanero, la promoción del procedimiento de impugnación contra un acto administrativo que liquidare tributos en los términos del inciso a) del artículo 1053, contra un acto administrativo que intimare a restituir estímulos a la

---

<sup>13</sup>Revista de Estudios Aduaneros, ídem, p. 212.

<sup>14</sup>SCHURIG, ...; op. cit.

exportación (inciso b, ídem) y contra un acto administrativo que dispusiere la aplicación de una multa automática (inciso e, ídem), gozaba de efectos suspensivos sobre la ejecución de tales actos. Como señala autorizada doctrina<sup>15</sup>, en la Exposición de Motivos del Código Aduanero se explicitó que tales efectos suspensivos constituyen excepciones al principio de ejecutoriedad del acto administrativo establecido en el artículo 12 de la ley 19.549<sup>16</sup>. Sin embargo, la ley 25.986 eliminó los efectos suspensivos sobre la ejecución de los actos administrativos que intimaren a restituir estímulos a la exportación (inciso b, del artículo 1053) y sobre la ejecución de los actos administrativos que dispusieren la aplicación de multas automáticas (inciso e, ídem).

Durante el proceso de elaboración, y con carácter previo a la aprobación, de la reforma de la ley 25.986 al Código Aduanero, en relación con los efectos del artículo 1058, el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros advirtió que en el caso de eliminarse los efectos suspensivos contra los actos administrativos que procuran la restitución de estímulos abonados por el fisco no se estaría teniendo en cuenta, en detrimento de la confianza legítima, que en el proceso de liquidación de los estímulos el Estado ya tuvo la oportunidad de analizar su procedencia luego de que el administrado los solicitara, y que en el supuesto de eliminarse los efectos suspensivos contra los actos administrativos que aplicaren multas automáticas dada su naturaleza penal<sup>17</sup> la modificación devendría inconstitucional por violación al derecho-garantía constitucional de defensa en juicio<sup>18</sup>. En la misma oportunidad, y en similar sentido, opinó Cotter<sup>19</sup>; y, luego de sancionada la ley 25.986, del mismo modo se pronunciaron Barreira<sup>20</sup> y Zolezzi<sup>21</sup>, este último autor destacando una interesante doctrina del Tribunal Fiscal de la Nación —a los fines de acreditar la verosimilitud del derecho para el otorgamiento de una medida cautelar— en virtud de la cual permitir la ejecución del fisco de un reclamo de restitución de estímulos sin oír previamente al interesado en el marco del procedimiento de impugnación resulta inconstitucional por colisionar con el artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos hecha en San José el 22/11/1969 (Pacto de San José de Costa Rica)<sup>22</sup>, de jerarquía constitucional en virtud de lo dispuesto en el artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional<sup>23</sup>.

La reforma viene así a subsanar el importante retroceso que en su hora importó la sanción de la ley 25.986, al retornar a la redacción originaria del artículo 1058, atribuyéndole efectos suspensivos a los procedimientos de impugnación que se promuevan contra los actos administrativos que intimaren a restituir estímulos a la exportación (artículo 1053, inciso b, Código Aduanero) y contra los actos administrativos que dispusieren la aplicación de multas automáticas (artículo 1053, inciso e, Código Aduanero).

Como bien señala Barreira, *“el ordenamiento aduanero debe regular el adecuado equilibrio entre las prerrogativas del Estado y los derechos individuales del administrado vinculado con las importaciones o exportaciones. Dado que no hay verdaderos derechos individuales si no hay*

<sup>15</sup> ALSINA Mario Á., BARREIRA Enrique C., BASALDÚA Ricardo Xavier, COTTERMOINE Juan P. y VIDAL ALBARRACÍN Héctor G.; *Código Aduanero Comentado*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, T° III, p. 582.

<sup>16</sup> Exposición de Motivos del Código Aduanero, Sección XIV “Procedimientos”, Título II “Procedimientos Especiales”, Capítulo Primero “Procedimiento de Impugnación”, nro. 5.

<sup>17</sup> Con cita de CSJN en “Citrex S.A.”, 14/8/1986, Fallos: 308:1224.

<sup>18</sup> Notas dirigidas por el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros a la Administración Federal de Ingresos Públicos el 1/7/2004, a la Comisión de Economía de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación del 22/10/2004, en particular a la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación del 11/11/2004, a la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Honorable Cámara de Senadores de la Nación del 6/12/2004 y a la Dirección General de Aduanas del 17/12/2004.

<sup>19</sup> COTTER, Juan P.; “El Procedimiento de Impugnación previsto en el artículo 1053 del Código Aduanero y el Proyecto Antievasión II”; en *Revista de Estudios Aduaneros*, Año XV, n° 16, Buenos Aires, 2003 y 2004, Sección Doctrina, pp. 54 y 55.

<sup>20</sup> BARREIRA, Enrique C.; “Reformas al Código Aduanero introducidas por la Ley 25.986”, en *Revista de Estudios Aduaneros*, Año XV, n° 16, Buenos Aires, 2003 y 2004, Sección Doctrina, pp. 100/102.

<sup>21</sup> ZOLEZZI, Daniel; “Inconstitucionalidad del actual texto del artículo 1058 del Código Aduanero (que debe volver a su redacción original)”; en *Revista de Estudios Aduaneros*, Año XXI, n° 20, Buenos Aires, 2008 y 2010, Sección Doctrina, pp. 123/128.

<sup>22</sup> Aprobada por ley 23.054.

<sup>23</sup> Tribunal Fiscal de la Nación, sala G, 12/5/2008, “Nidera S.A. c/Estado Nacional–DGA s/medida cautelar (autónoma)”, voto del vocal Jorge Sarli al que adhiera la vocal Cora Musso, en mayoría, en particular considerandos 7 a 11; *Revista de Estudios Aduaneros*, año XIX, n° 19, Buenos Aires, años 2007 y 2008, Sección Jurisprudencia, p. 207.

*medios para poder ejercerlos, es necesario que el ordenamiento garantice a quien viere sus derechos conculcados el acceso a quien tenga poder para hacerlos respetar por parte de quien los cercene, aunque este fuere el propio Estado. El derecho al acceso a la justicia y el resguardo de normas procedimentales que garanticen el derecho de defensa se convierten así en valores esenciales para garantizar el goce de los derechos fundamentales. Lo adjetivo deviene sustancial.”<sup>24</sup>.*

### **Procedimiento de Repetición.**

Al artículo 1069, que enumera los actos administrativos aduaneros que pueden ser objeto del procedimiento de impugnación, integrante de la Sección XIV del Código Aduanero “Procedimientos”, Título II “Procedimientos Especiales”, Capítulo Segundo “Procedimiento de Repetición”, se le introdujo un segundo y un tercer apartados. En ambos se brinda al administrado, en determinados casos puntuales, la opción de promover el procedimiento de repetición previsto en el apartado primero, o bien interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o demanda contenciosa ante el juez federal competente que contra las resoluciones definitivas recaídas en repeticiones habilita el artículo 1132 apartado primero del Código Aduanero. Los supuestos en los cuales el administrado puede ejercer tal opción, según el nuevo apartado segundo del precepto en comentario, son: (a) los motivados en actos dictados por el Director General de Aduanas, (b) los motivados en actos que hubieren sido dictados por funcionarios competentes de menor jerarquía que el Director General de Aduanas pero haciendo aplicación de una resolución del Director General de Aduanas, o (c) los motivados en actos que hubieren sido dictados por funcionarios competentes de menor jerarquía que el Director General de Aduanas sobre la base de una instrucción interna impartida por este último.

El grupo de trabajo de 2004 recomendó dicha solución<sup>25</sup>. Al proponer la opción recursiva al Tribunal Fiscal de la Nación similar a la adoptada por la reforma que se comenta, el grupo de trabajo de 2004 hizo notar que si el Director General de Aduanas, que es la máxima autoridad del organismo, contara ya con un criterio instrumentado en relación con la materia controvertida, constituiría un ritualismo inútil demorar la decisión final durante meses tramitando una repetición cuyo resultado se vislumbra de antemano. Consecuentemente, se formuló evitar el trámite de estos procedimientos cuando el acto contra el cual se levanta el administrado hubiere sido dictado por el Director General de Aduanas, o cuando dicho acto, pese a no ser dictado por ese funcionario, hiciera aplicación directa de un criterio emanado del mismo<sup>26</sup>.

La nueva norma es acertada, dado que la experiencia indica que un procedimiento de repetición puede demandar años de tramitación, lo que puede implicar una extensa —y en ocasiones significativa— contingencia para el administrado. La reforma posibilita que en los supuestos que enuncia, en los cuales el criterio del organismo ya es oficial y por ello el resultado de una contienda muy probablemente resulte adverso al administrado, este recurra directamente en grado de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interposición de demanda contenciosa ante juez federal competente.

Cabe hacer notar que el ejercicio de tal opción implica la pérdida de jurisdicción aduanera en razón de la renuncia del administrado a la primera instancia administrativa y, de tal manera, asume el riesgo de no beneficiarse con alguna posible —aunque difícil— modificación de criterio en el seno del propio organismo durante el trámite del procedimiento de impugnación. Asimismo, de optar por ejercer de manera directa la interposición de demanda contenciosa judicial, como lo prevé

---

<sup>24</sup>BARREIRA, Enrique C.; “El Procedimiento Administrativo y su Relación con el Derecho Aduanero”, en POZO GOWLAND Héctor, HALPERÍN David, AGUILAR VALDÉZ Oscar, LIMA Fernando y CANOSA Armando, *Procedimiento Administrativo – Ley 19.559 y Decreto 1759/1972*, La Ley, Buenos Aires, 2012, T° I, pp. 1388/1389.

<sup>25</sup>*Revista de Estudios Aduaneros*, ídem, p. 238.

<sup>26</sup>*Revista de Estudios Aduaneros*, ídem, p. 212.

la norma, el administrado habrá renunciado a toda instancia administrativa en su reclamo de repetición.

Cuando la reforma refiere a los actos administrativos individuales que pueden motivar el recurso de apelación directo al Tribunal Fiscal de la Nación o de demanda contenciosa ante juez federal competente, menciona aquellos dictados por el Director General de Aduanas o por funcionarios competentes de inferior jerarquía sobre la base de un acto administrativo de alcance general dictado por el Director General de Aduanas o sobre la base de una instrucción interna impartida por este último. Schurig advierte que la reforma no aclara si alcanza a actos administrativos individuales dictados por, o sobre la base de actos administrativos de alcance individual o instrucciones de, el Administrador Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de las facultades que le confieren los artículos 7º y 8º del decreto 618/97<sup>27</sup>. Pensamos que correspondería admitir el ejercicio de idénticas opciones en tales casos; en primer lugar, porque desde el dictado del decreto 618/97 la gran mayoría de los actos administrativos relevantes de alcance general de naturaleza aduanera han sido dictados por el Administrador Federal de Ingresos Públicos, y en segundo término porque realizar tal disquisición en contra de esta última posibilidad podría afectar la aplicación equivalente del principio de la tutela judicial efectiva.

### **Procedimiento para las infracciones.**

Al artículo 1094, que dispone las medidas que el funcionario administrativo aduanero competente para entender, conocer y decidir en el procedimientos para las infracciones debe disponer en la resolución que dispusiere la apertura del sumario, e integra la Sección XIV del Código Aduanero “Procedimientos”, Título II “Procedimientos Especiales”, Capítulo Tercero “Procedimiento para las Infracciones”, se le agregó a su inciso d) la obligación de efectuar la liquidación de los importes que el fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación cuya restitución se reclamare, si fuere el caso.

Idéntica solución y texto propuso el grupo de trabajo de 2004<sup>28</sup>. La reforma es plausible dado que, de no considerarse a la liquidación de estímulos cuya restitución se reclame alcanzada por la fórmula “*la liquidación de los tributos que pudieren corresponder*” en virtud del contenido tributario que integran los estímulos, la aclaración y ampliación en el nuevo sentido es pertinente a fin de despejar cualquier duda sobre su procedencia.

Pensamos que la misma ampliación debió preverse, de manera concordante, en el artículo 1099 en cuanto a que el sobreseimiento no implicará desvinculación del sujeto en relación con la restitución de estímulos que pueda corresponder, en el artículo 1103 en cuanto a que la vista contemplada en el artículo 1101 tendrá los efectos de la liquidación de los importes que el fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación cuya restitución se reclamare, en el artículo 1112 en cuanto a que la resolución definitiva del procedimiento debe pronunciarse sobre la restitución de estímulos que el responsable resultare adeudar y en el artículo 1114 en cuanto al modo de actualización de la restitución de estímulos adeudados.

### **Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación.**

Las modificaciones integran la Sección XIV del Código Aduanero “Procedimientos”, Título III “Recursos”, Capítulo Tercero “Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación”.

Cabe recordar que desde hace veinticinco años, Abarca viene advirtiendo sobre la necesidad de una reforma integral en los procedimientos aduaneros<sup>29</sup> y, en particular, sobre la mora en éstos,

---

<sup>27</sup>SCHURIG, ...; op. cit.

<sup>28</sup>Revista de Estudios Aduaneros, ídem, pp. 212/213 y 238/239.

<sup>29</sup>ABARCA, Alfredo Ernesto; “La urgente necesidad de una reforma procesal”, en Revista de Estudios Aduaneros, Año IV, N° 6, años 1993 y 1994, Sección Doctrina, pp. 29/35; en relación con la norma en comentario, ver, en particular la pág. 34 de dicho trabajo.



el autor volvió a insistir con el problema hace más de diez años<sup>30</sup>. También se pronunció hace mucho tiempo sobre el excesivo plazo que el precepto en comentario, en su redacción anterior, le confería al fisco apelado para contestar el recurso<sup>31</sup>.

La reforma introducida por la ley 27.430 en comentario fijó una serie de plazos para el Tribunal Fiscal de la Nación, tendientes a acelerar el procedimiento promovido con el recurso de apelación que el Código Aduanero prevé ante dicho órgano jurisdiccional.

En nuestra opinión, los plazos que se le imponen al Tribunal Fiscal de la Nación deben considerarse ordenatorios, y no perentorios. En primer lugar, porque sólo existe una norma que obliga al presidente del Tribunal a instar la remoción de un vocal en caso de incumplimiento de plazos; se trata del último párrafo que el artículo 275 de la ley 27.430 le introduce al artículo 1167 del Código Aduanero, exclusivamente prevista para los supuestos de más de diez (10) incumplimientos de plazos para dictar sentencias, o más de cinco (5) incumplimientos de igual tenor producidos durante el transcurso de un año. Y, en segundo término, porque la ley no prevé para los incumplimientos de los demás términos fijados al tribunal consecuencia procedimental alguna, como, por ejemplo, la caducidad de un derecho para alguna de las partes<sup>32</sup>.

Los nuevos plazos son:

- El artículo 1146 impone un nuevo plazo de diez (10) días, contados desde que el expediente se reciba en la vocalía respectiva del Tribunal Fiscal de la Nación, para que la misma corra traslado del recurso; el traslado al fisco apelado para que conteste el recurso, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba se corre por treinta (30) días (se elimina el segundo emplazamiento al fisco apelado que, a pedido de parte—o de oficio, pasados treinta (30) días de vencido el plazo para contestar el recurso—, el vocal interviniente debía realizar por diez (10) días según el texto anterior) y se prevé la posibilidad de una prórroga por otro plazo no mayor a treinta (30) días siempre que medie conformidad de las partes manifestada por escrito al Tribunal. El grupo de trabajo de 2004 propuso similar solución, eliminando el segundo emplazamiento al fisco apelado y previendo una única prórroga no mayor a quince (15) días por conformidad de partes manifestada ante el Tribunal<sup>33</sup>. La reforma procura de este modo, acelerar el traslado al fisco apelado y la traba de la litis.
- El artículo 1149 le impone cinco (5) días al Tribunal Fiscal de la Nación, contados desde recibida la contestación por parte del fisco apelado del recurso que sirve de base al procedimiento, para conferir traslado por diez (10) al apelante de las excepciones que aquélla hubiere opuesto, a fin de contestarlas y ofrecer prueba. Pensamos que el traslado también debe conferirse respecto de la prueba documental e instrumental acompañada (arg. primer párrafo del artículo 358 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria en virtud de lo normado en el artículo 1174 del Código Aduanero), así

---

<sup>30</sup> ABARCA, Alfredo Ernesto; “La mora en los procedimientos legales aduaneros”, en *Revista de Estudios Aduaneros*, Año XVII, n° 17, 2005 y 2006, Sección Doctrina, pp. 47/54.

<sup>31</sup> ABARCA, Alfredo Ernesto; *Procedimientos Aduaneros*, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1993, p. 218/220.

<sup>32</sup> ALSINA, Hugo; *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, Ediar, Buenos Aires, 1963, T° I, p. 747.

<sup>33</sup> En el mensaje de elevación del proyecto a que refiere esta nota se sostuvo “*El término de treinta días hábiles se considera más que suficiente para que los representantes del Fisco se encuentren en condiciones de contestar el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Se debe entender que se trata de un plazo excepcional en toda la legislación procesal, en atención al eventual desorden administrativo que no les permite contar con los antecedentes de la causa. Seis semanas, sin contar los eventuales días inhábiles, es casi una exageración si tenemos en cuenta que el plazo habitual para contestar una demanda originaria es de tres semanas. Otorgar diez días más, con una segunda intimación, constituye una notoria exageración a la par de requerir una actividad adicional por parte del Vocal del Tribunal que debe controlar el vencimiento del plazo, ordenar un nuevo emplazamiento, confeccionar la cédula y notificar para que comience a correr el nuevo y exagerado generoso plazo. Si se quiere evitar la morosidad en las actuaciones administrativas, hay que comenzar a respetar y acortar los plazos que se conceden para actos que pueden cumplirse perfectamente en un tiempo por sí mismo exagerado. Para colmo, el segundo emplazamiento se ha convertido en una absoluta habitualidad en la contestación de los recursos por parte del Fisco, agregándose un par de meses extras a la traba de la litis...*” (ver *Revista de Estudios Aduaneros*, ídem, p. 213 y 239).

como de las oposiciones a medidas que se hubieren ofrecido o solicitado, a fin de poder sustanciarse y evitar conculcar el derecho de defensa a su respecto.

- El artículo 1150 le fija diez (10) días al vocal interviniente para elevar las actuaciones a Sala, contados desde la contestación del recurso y, en su caso, de las excepciones opuestas, de no existir prueba a producir. Pensamos que, de no existir prueba a producir, corresponde declarar la cuestión como de puro derecho. García Vizcaíno acertadamente advierte que debería quedar firme la declaración de puro derecho para que el vocal instructor eleve los autos a la Sala<sup>34</sup>.
- En el artículo 1151 se introduce la novedad de obligar al vocal instructor a que dentro de los diez (10) días de resueltas las excepciones y —debiera decir— firmes estas resoluciones, de subsistir hechos controvertidos, cite a las partes a una audiencia que debe presidir de manera indelegable. La resolución es susceptible de recurso de reposición. En la audiencia el vocal recibirá —pensamos que nuevamente, dado que probablemente lo haya hecho por escrito— las manifestaciones de las partes sobre los hechos controvertidos y la prueba propuesta, aspectos sobre los cuales el vocal las podrá interrogar. Luego de ello, el vocal determinará los hechos conducentes a la decisión de la controversia y dispondrá la apertura a prueba o, según sea el caso, la declaración como de puro derecho. Si alguna de las partes se opusiera a la apertura a prueba, el vocal resolverá luego de escuchar a la contraparte. Si todas las partes manifestaren que no les queda prueba por producir, el vocal deberá declarar la causa como de puro derecho y elevar los actuados a Sala dentro de los diez (10) días. Tanto el auto de apertura a prueba como la declaración de la causa como de puro derecho son recurribles por vía de reposición. García Vizcaíno observa que el precepto no señala desde cuándo deben computarse los diez (10) días para elevar los autos a Sala, y estima que debiera ser desde el día de la audiencia de prueba. Estimamos que el plazo debería computarse a partir de quedar firme el auto que declara la causa como de puro derecho. Hubiese sido muy útil que el texto inste a las partes a conciliar. Cabe tener presente que aunque el artículo 787 inciso d) del Código Aduanero prevé a la transacción en juicio como medio de extinción de la obligación tributaria aduanera, la posibilidad de realizar la misma no ha sido reglamentada. En materia infraccional, en cambio, estimamos que cuestiones de orden público impiden tal solución.
- En una suerte de lo que pareciera ser también una modificación al anterior texto del artículo 1151 del Código Aduanero, la reforma, mediante un precepto que incorpora como “artículo sin número a continuación del artículo 1151 del Código Aduanero”, le impone al vocal un plazo de diez (10) días para resolver sobre la procedencia de las pruebas ofrecidas y, en su caso, fijar el plazo máximo de sesenta (60) días prorrogables por otro no mayor a treinta (30) días —al igual que su precepto antecedente— o cuarenta y cinco (45) días por acuerdo de partes. El texto que aquí se incorpora como artículo sin número a continuación del artículo 1151 del Código Aduanero podría haberse incorporado al propio artículo 1151. No obstante, nos parece que la viabilidad de lo dispuesto por la norma en comentario sólo tendría lugar para el supuesto en que no se llevare a cabo la audiencia que el artículo 263 de esta reforma introdujo en el artículo 1151 del Código Aduanero, pues es en aquél momento en el que debe disponerse la apertura a prueba, lo que supone la fijación de su plazo inicial. Únicamente tendría viabilidad este precepto una vez realizada la audiencia, a los efectos de la fijación de las prórrogas del período probatorio pedidas por las partes antes de su vencimiento. En el mismo sentido, no queda muy claro a partir de qué momento deben comenzar a computarse los diez (10) días que la reforma le impone al vocal interviniente para resolver sobre la procedencia de la prueba y abrir la causa a dicho período. Asumiendo que —como pareciera legislarse— la norma no sería aplicable durante el transcurso de la

---

<sup>34</sup>GARCÍA VIZCAÍNO, ...; op. cit.

audiencia, dado que el nuevo texto del artículo 1151 del Código Aduanero prevé que —de corresponder— se ordene la apertura a prueba en la celebración de la misma, los diez (10) días deberían contarse a partir de quedar firmes las providencias que tengan por contestado el recurso de apelación que sirve de base al procedimiento y el traslado de la prueba documental acompañada, o bien a partir de quedar firmes las resoluciones que diriman las eventuales incidencias que puedan plantearse con motivo de traslados sobre oposiciones a pruebas o excepciones previas.

- El artículo 1155 le impone al tribunal diez (10) días contados desde el vencimiento del período probatorio —o desde el diligenciamiento de medidas para mejor proveer—o transcurridos ciento ochenta (180) días desde la providencia que ordenare cualquiera de ambos, para declarar la clausura del período de prueba y luego cinco (5) días adicionales para elevar los actuados a Sala, para que en cinco (5) días posteriores ponga los autos por 10 (diez) días para alegar sobre el mérito de la prueba producida o bien convoque a una audiencia de vista de causa a celebrar dentro de veinte (20) días cuando, fundadamente, se estime necesario un debate más amplio. Al igual que su norma antecedente, dispone que la audiencia sólo podrá suspenderse, por única vez y por causa del tribunal, que deberá fijar una nueva fecha de audiencia para dentro de los treinta (30) días posteriores a la primera. García Vizcaíno considera que el cómputo de los cinco (5) días para elevar los autos a Sala deberían computarse desde que quede firme la providencia que decreta la clausura del período probatorio. A nuestro entender, es un error conceptual equiparar la prueba producida con las medidas para mejor proveer, en especial a los fines de disponer, a su respecto, la clausura del período de prueba y la puesta de autos para alegar. Las pruebas son ofrecidas y producidas por las partes en los términos que la ley prevé; en cambio, las medidas para mejor proveer sólo pueden ser ordenadas por el órgano jurisdiccional de oficio, una vez concluida la etapa probatoria y los alegatos que hubieren presentado las partes. Cuando concluidas aquellas etapas y hasta el momento de dictar sentencia, el órgano jurisdiccional precise disipar cuestiones de hecho no clarificadas en el período probatorio, puede —y es privativo del órgano jurisdiccional, sin petición de parte— disponer medidas para mejor proveer en tal sentido; realizadas las mismas, no les cabe a las partes derecho alguno de alegar sobre su mérito. Por ello la oportunidad procedimental en que el siguiente artículo 1156 del Código Aduanero refiere a estas últimas.
- El artículo 1158 le impone al tribunal diez (10) días para pasar los autos para dictar sentencia, contados desde la celebración de la audiencia de vista de causa o desde el vencimiento del plazo para alegar —a lo que añadimos—o desde quedar firme la declaración de puro derecho; y cinco (5) o diez (10) días para realizar el llamamiento de autos a sentencia, según se trate de apelaciones por retardo y amparos por mora o procedimiento común, respectivamente, contados desde que estos hubieren sido elevados a Sala o en estado de dictar sentencia. García Vizcaíno advierte que mal pueden elevarse los actuados a Sala en esta etapa cuando ya se encontraban en trámite ante ésta que llamó a alegar o convocó a la audiencia de vista de causa<sup>35</sup>.
- El artículo 1159 impone al vocal instructor cinco (5) días desde de recibidos los autos para librar oficio a la Dirección General de Aduanas para que en diez (10) días acompañe las actuaciones administrativas objeto del recurso, agregadas las cuales el vocal interviniente deberá expedirse sobre la procedencia del recurso dentro de los diez (10) días subsiguientes. La resolución que deniegue la habilitación de la instancia es apelable mediante recurso fundado dentro del término de cinco (5) días, el que, sin sustanciación, deberá elevarse a Cámara dentro de las cuarenta y ocho (48) horas contados desde su interposición.

---

<sup>35</sup>GARCÍA VIZCAÍNO, ...; op. cit..

- Se introduce un segundo párrafo al artículo 1160 del Código Aduanero, en virtud del cual se le exige al contribuyente que deduzca un amparo por mora haber previamente presentado un pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y aguardar el transcurso del plazo de quince (15) días sin que el trámite hubiere sido resuelto. Queda así equiparada la norma con su equivalente en materia de procedimiento tributario, artículo 182 de la ley 11.683, en la redacción acordada por la ley 25.795. Entendemos que la exigencia de haber sido “resuelto” el trámite del pronto despacho interpuesto en sede administrativa no significa necesariamente finiquitar el trámite de que se trate, pero sí debe implicar un acto impulsorio del procedimiento demorado.
- En el artículo 1166 se incorporan dos plazos para el Tribunal Fiscal de la Nación, en relación con la liquidación de los importes resultantes de la sentencia. El primero, a fin de que, si en oportunidad de dictar sentencia el tribunal fiscal fija las bases para practicar la liquidación, ordene en el plazo de diez (10) días a la Dirección General de Aduanas que la realice. El segundo término es para que el tribunal confiera traslado de la liquidación realizada por las partes dentro del plazo de cinco (5) días desde recibida la misma. Atinadamente, en relación con el primero de los plazos referidos, García Vizcaíno hace notar que si las bases para realizar la liquidación se brindan por el tribunal en la sentencia, no se comprende desde cuándo —o por qué— deben computarse los diez (10) días adicionales para que el tribunal le ordene a la Dirección General de Aduanas la realización de la liquidación<sup>36</sup>.
- En un tercer apartado al artículo 1171 del Código Aduanero, la reforma prevé el término para apelar las sentencias recaídas en los recursos de amparo en diez (10) días.
- En el artículo 1167 se incorpora una medida según la cual si los incumplimientos de los plazos para dictar sentencias se reiteraran en más de diez (10) oportunidades o en más de cinco (5) veces en un año, el presidente del tribunal, indefectiblemente, deberá formular acusación a los vocales responsables a los fines de promover el procedimiento de remoción que prevé el artículo 148 de la ley 11.683. Dado que los incumplimientos de los plazos para dictar las sentencias previstas en el artículo 1167 son los únicos que aparejan consecuencias procesalmente previstas, pensamos que los términos aquí previstos son los únicos que podrían considerarse perentorios para el tribunal, en tanto los demás serían ordenatorios.

Finalmente, en materia de costas causídicas, el artículo 1163 dispone la obligación del Tribunal Fiscal de la Nación de imponer las costas del pleito por el orden causado cuando recalifique la conducta o reduzca la sanción a aplicar, y le confiere la facultad de imponer las costas al fisco cuando se demuestre que la tipificación o la cuantía de la sanción es temeraria o carente de justificación. Se uniforma así el tratamiento de las costas en materia aduanera e impositiva, en concordancia con el artículo 184 de la ley 11.683.

### **Régimen del rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte.**

A continuación del articulado relativo al procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, se introduce una norma que inherente al régimen especial del rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte (Sección VI del Código Aduanero “Regímenes Especiales”, Capítulo Quinto “Régimen del rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte”, artículos 506 a 516).

Según el artículo 507 del Código Aduanero “*Constituyen rancho, provisiones de a bordo y suministros del medio de transporte el combustible, los repuestos, los aparejos, los utensilios, los comestibles y la demás mercadería que se encontrare a bordo del mismo para su propio consumo y para el de su tripulación y pasaje*”.

---

<sup>36</sup>GARCÍA VIZCAÍNO, ...; op. cit.

Con ajuste a la nueva norma, de inusual especificidad, la carga bajo este régimen en un buque crucero de mercadería que careciere de libre circulación en el territorio aduanero procedente de un depósito sometido a control aduanero queda exenta del pago de los tributos que gravaren su importación para consumo, y también de su exportación para consumo.

Como bien señala Schurig<sup>37</sup>, la disposición constituye una excepción a la regla del artículo 514 del Código Aduanero por la cual, salvo disposición especial en contrario, la carga bajo este régimen de mercadería que careciere de libre circulación en el territorio aduanero procedente de depósitos sometidos a control aduanero se considera como se tratare de importación para consumo y se halla sujeta al correspondiente pago de los tributos que la gravan.

La reforma no dispone la incorporación de la nueva norma al Código Aduanero. Pensamos que, por establecer la misma una excepción a la regla el artículo 514, la misma debió haber sido ubicada como un inciso agregado al artículo 515.

## **II. Reformas introducidas por la ley 27.467.**

Las reformas tributarias de la ley 27.467<sup>38</sup> de presupuesto para el año 2019, desde el inicio, cuanto menos no gozando de una técnica legislativa ideal. Diversas constituciones europeas, por ejemplo, han vedado legislar tributos mediante leyes de presupuesto<sup>39</sup>; es que la estabilidad jurídica del sistema tributario obliga a que su reforma sea objeto de iniciativa, de deliberación y de aprobación autónomas, por lo que su incorporación a la ley de presupuesto puede condicionar — como, de hecho, en el caso lo es — su valoración a la imposición de un prevalente punto de vista presupuestario, lo cual no es sano. No obstante, la Constitución Nacional no lo prohíbe.

De allí que, así como señalamos que en lo tocante a los aspectos aduaneros la ley 27.430 parece haber tenido como motivación principal la necesidad de imponerle plazos procedimentales a ciertos actos que debe realizar el Tribunal Fiscal de la Nación, las innovaciones que en la misma temática procuró introducir en su Capítulo XI “De la Política y Administración Tributarias” la ley 27.467 de presupuesto para el año 2019 definitivamente se orientan a disminuir el déficit fiscal.

En líneas generales, se asimilan al concepto de mercadería los servicios prestados localmente con efectos en el exterior, y, de manera concordante, al concepto de exportador el prestador de servicios y el cedente de derechos de propiedad intelectual con efectos en el exterior, así como también se determina el valor imponible para el cálculo de los denominados “derechos de exportación” sobre servicios. Además, se fijan alcuotas topes para la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo que prevé el artículo 755 del Código Aduanero para la fijación de derechos de exportación, con una ratificación retroactiva a ciertos decretos de los años 2017 y 2018, y se exceptúan del pago de dichos tributos a ciertas entidades descentralizadas del Estado.

### **Asimilación al concepto de mercadería de los servicios prestados en el país con efectos en el exterior.**

Mediante el artículo 8 incisos a), b), d), e), f) y g) de la ley 25.063 de impuestos interiores, en particular en los preceptos referentes al impuesto a las ganancias, se modificó el título del Capítulo Tercero del Título Preliminar del Código Aduanero, y los artículos 10, 91, 637 y 726, respectivamente, del mismo ordenamiento. Al vocablo técnico “Mercadería” que constituía el título del Capítulo Tercero del Título Preliminar del código se lo reemplazó por “Mercaderías y Servicios”; y al concepto artículo 10 originario, que definía a las mercaderías como “todo objeto susceptible de ser importado o exportado”, en un agregado apartado 2° se le asimilaron “como si se

<sup>37</sup>SCHURIG, ...; op. cit.

<sup>38</sup>B.O.: 04/12/2018.

<sup>39</sup>Artículo 81 párrafo tercero de la Constitución de la República Italiana, artículo 110.4. de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania, y artículo 134 apartado 7° de la Constitución Española.

tratarse de mercaderías”“a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país” y “b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual.”. En concordancia con ello, en el artículo 91 originario, que definía a los importadores y a los exportadores como los sujetos que importan o exportan mercaderías, se les asimilaron a ellos, en un agregado apartado 2º, las personas “prestatarias” de las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país y a las personas “cesionarias” de los derechos de propiedad intelectual. En el mismo sentido, a los artículos 637 y 726 del Código Aduanero, que definen el momento imponible para la aplicación de los derechos de importación y de los derechos de exportación, respectivamente, se les agregó un inciso e) y un segundo párrafo, respectivamente, aplicables a las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país y a las transferencias hacia o desde el exterior de los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual, fijando como momento imponible el vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y los derechos de licencia. En el marco del tratamiento de actividades alcanzadas por el impuesto a las ganancias, entonces, se asimiló la prestación de servicios generados en el exterior con efectos en el país y la transferencia desde o hacia el exterior de derechos de propiedad intelectual al concepto de importación o exportación de mercaderías. Un error que ya por entonces advertía de la inconveniencia de incursionar en modificaciones legislativas de cuerpos sistematizados, con objetivos bien distintos a los contemplados por el legislador originario —en el caso, fines recaudatorios—.

Las modificaciones introducidas por la ley 25.063 precedentemente señaladas también fueron objeto de crítica por parte del grupo de trabajo de 2004, que propuso la derogación de todas las modificaciones citadas de la ley 25.063<sup>40</sup>. Para ello consideraron que ni los servicios ni los derechos de propiedad intelectual pueden considerarse mercaderías a los efectos aduaneros, en tanto los primeros constituyen obligaciones de hacer y los segundos derechos intelectuales<sup>41</sup>. Ninguna de ambas especies, explican, pueden ser “portadas” en importación o en exportación, dado que no son cosas ni bienes intangibles. De allí que, hacen notar, quienes redactaron la ley 25.063 encontraron un serio escollo para definir como mercadería a los servicios y a los derechos de propiedad intelectual, dejando ello evidenciado en que no han podido comprenderlos dentro del concepto de mercadería, sino sólo que se “considerarán” “como si se tratase” de mercadería. Suponer que los servicios y los derechos de propiedad intelectual puedan importarse o exportarse, destacan, implicaría una “ficción” peligrosa en cuanto se pretenda aplicarles las reglas aduaneras, en especial las operativas<sup>42</sup> y las penales, que fueron concebidas teniendo en cuenta un contexto administrativo operativo diferente y con objetivos de regulación social que tuvieron en mira valores relacionados con diversas circunstancias. Por ello, hacen notar la necesidad de precisar la finalidad y la consecuente política legislativa para la nueva regulación. Basaldúa<sup>43</sup>, por su parte, señaló la improcedencia de considerar mercaderías a los servicios y a los derechos de propiedad intelectual en razón de la imposibilidad jurídica de ser ubicados en la Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías con ajuste al artículo 11 del Código Aduanero<sup>44</sup>, así como de ser valorados por el Acuerdo de Valor en Aduana aprobado como anexo al GATT de

<sup>40</sup> *Revista de Estudios Aduaneros*, ídem, pp. 172/174, 214, 219, 232 y 233.

<sup>41</sup> LAMBIÁS, Jorge Joaquín; *Tratado de Derecho Civil – Parte General*, Perrot, Buenos Aires, 1986, t. II, pp. 204/205.

<sup>42</sup> Zunino había ya hecho notar que ninguna de las normas administrativas operativas relativas al arribo de las mercaderías de importación, ni las atinentes a la declaración de las mismas, ni las referidas a las destinaciones aduaneras pueden resultarles aplicables a los servicios y a los derechos de propiedad intelectual (ZUNINO, Gustavo; “La propiedad intelectual y los servicios en el Código Aduanero”, en AA.VV., *Reforma Tributaria del 99. Análisis crítico de la ley 25.063*, Errepar, Buenos Aires, 1999, t. II, pp. 204/205). Barreira también señala la imposibilidad de aplicación a los servicios y a los derechos de propiedad intelectual de los principios de “declaración previa” y de “despacho en confianza” (ALSINA..., BARREIRA..., BASALDÚA..., COTTERMOINE... y VIDAL ALBARRACÍN...; op. cit., t. I, p. 23).

<sup>43</sup> BASALDÚA, RICARDO XAVIER; *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, p. 449).

<sup>44</sup> En la versión de la ley 24.206, aprobatoria del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

1994.El grupo de trabajo de 2004 recordó que, en el plano jurídico económico internacional, la “internacionalización” de servicios y de derechos de propiedad intelectual fueron legislados en ordenamientos separados al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) aplicable a las mercaderías, esto es, en el Acuerdo sobre el Comercio de Servicios (GATS) aplicable a los servicios y en el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC) aplicable a los derechos de propiedad intelectual, todos los cuales fueran aprobados en el Acta Final de Marrakech de 1994 generada en la Ronda Uruguay del GATT. Tampoco los servicios y los derechos de propiedad intelectual se tuvieron en cuenta en el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros de 1973 y revisado en 1999<sup>45</sup>.Consecuentemente, autorizada doctrina sostiene, que si lo que se intenta es regular la transferencia de servicios o el uso de la propiedad intelectual a los fines exclusivamente tributarios, como —opinan— se ha querido hacer mediante la ley 25.063, debe tenerse en cuenta que la capacidad contributiva exteriorizada mediante esos hechos puede ser captada perfectamente por vía de la tributación interior, como en realidad sucede hoy en día, sin necesidad de encarecer el costo de la transacción internacional<sup>46</sup>.

La nueva norma, como ya anticipáramos definitivamente motivado por la necesidad de disminuir el déficit fiscal, incurre en idénticas desvirtuaciones que la ley 25.063 referentes a la misma temática,por lo que le resultan de aplicación las mismas consideraciones doctrinarias precedentemente indicadas.

En esta ocasión, se asimilan al vocablo técnico “mercadería” los servicios prestados en el país con efectos en el exterior, dado que, en materia de servicios, la ley 25.053 sólo previó el negocio jurídico internacionalmente inverso.El agregado se realiza mediante la incorporación de un inciso c) al apartado 2º incluido por la ley 25.063 para incorporar al concepto los servicios y derechos de propiedad intelectual. En esta ocasión, sostuvo Barreira que *“La denominación “exportación de servicios” es, entonces, una terminología imprecisa, extraída de una metáfora cuyo uso, basado en la analogía o en la extensión del concepto que corresponde al vocablo, arrastra a una inevitable falta de certeza sobre sus alcances, dado lugar a confusiones. Cuando un grupo de conocimientos y problemas se maneja de manera coherente y sistemática, introducir conceptos inadecuados que desfiguran los límites del sistema, genera confusión en los conceptos y, por ende, en los métodos empleados que (como en este caso) resultan erróneos para cumplir los objetivos buscados.”*<sup>47</sup>.

Aunque la observación es menor en comparación con el problema de fondo antes desarrollado, cabe acotar que una redacción más prolija habría tornado aconsejable la incorporación del nuevo negocio jurídico dentro del inciso a) del apartado 2º agregado por la ley 25.063 que solamente previó el negocio jurídico inverso.

Posiblemente previendo las dificultades jurídicas precedentemente señaladas en los puntos 3 y4, el precepto incorpora un último párrafo en el apartado 2º facultando al Poder Ejecutivo Nacional, no sólo a dictar las normas reglamentarias que estime corresponder sino también, en una fórmula de redacción bastante inusual,a establecer las disposiciones del propio Código Aduanero que no resultarán de aplicación.

### **“Exportador” de servicios.**

Ya referimos que, en concordancia con la modificación introducida en el artículo 10 del Código Aduanero, la ley 25.063 también modificó el artículo 91 originario del mismo código, que definía a los importadores y a los exportadores como los sujetos que importan o exportan mercaderías, asimilándoles a su concepto, en un agregado apartado 2º, las personas “prestatarias”

<sup>45</sup> Fundamentos recogidos en ALSINA..., BARREIRA..., BASALDÚA..., COTTERMOINE... y VIDAL ALBARRACÍN...; op. cit., t. I, pp. 17/24.

<sup>46</sup> ALSINA..., BARREIRA..., BASALDÚA..., COTTERMOINE... y VIDAL ALBARRACÍN...; op. cit., t. I, p. 23.

<sup>47</sup> BARREIRA, Enrique C.; “La Aplicación de Derechos de Exportación a los Servicios”, en *Revista Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero*, n° 368, 31/12/2018, pág. 3.

de las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país y a las personas “cesionarias” de los derechos de propiedad intelectual. Al igual que en el caso del artículo 10 del código, la ley 25.063 omitió en la concordante modificación del artículo 91 del ordenamiento prever los servicios prestados en el país con efectos en el exterior.

De tal manera, en concordancia con la nueva modificación al artículo 10 del Código Aduanero, tratada en el comentario al artículo anterior, en la nueva reforma se asimilal concepto de exportador el prestador de servicios y el cedente de derechos de propiedad intelectual con efectos en el exterior, sustituyendo el segundo párrafo del apartado 2 del Artículo 91 del ordenamiento. Cabe hacer notar que la redacción de la oración del precepto en sustitución era, de por sí, defectuosa. En efecto, rezaba: “*En los supuestos previstos en el apartado 2. del artículo 10, serán considerados exportadores las personas que sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos allí involucrados*”. Los vocablos jurídicos de la expresión debían ser los opuestos, esto es “prestador” y “cedente”, pues —con independencia de que, como ya explicitamos, los servicios y los derechos subjetivos no son (y también está mal considerarlos como) mercaderías—, mal puede un “prestatario” o un “cesionario”, como receptores de un servicio o de un derecho —respectivamente—, ser un exportador —que extrae mercadería de un territorio aduanero—. En cuanto a la cuestión de fondo, esto es de considerar importadores o exportadores a los prestatarios —o prestadores— de servicios ya los cesionarios—o cedentes— de derechos, tanto en los casos de prestaciones o cesiones al o desde el exterior, remitimos a las consideraciones realizadas al referir a la asimilación de los servicios al concepto de mercaderías.

#### **Valor imponible de los servicios o derechos de la propiedad intelectual con efectos en el exterior.**

Mediante la incorporación de un segundo párrafo al artículo 735 del Código Aduanero, norma inicial a partir de la cual comienza a definirse el valor imponible para la aplicación de los derechos de exportación en el código, se dispone que el valor imponible para el cálculo de tales derechos sobre los servicios —previstos en el apartado 2º del Artículo 10 del código— será el que surja de la factura o documento equivalente.

Nótese que el precepto no contempla la valoración de derechos —ej., sobre la propiedad intelectual—. En lo tocante a la cuestión principal, esto es de considerar a las prestaciones de servicios realizados en el país con efectos en el exterior como exportaciones, remitimos a las consideraciones realizadas al referir a la asimilación de los servicios al concepto de mercaderías. Por esta razón deviene jurídicamente inapropiado denominar “derechos de exportación” a los gravámenes en referencia. Se impone, además, recordar que la “norma de valoración” de exportación, es decir el método jurídico mediante el cual se determina la valoración aduanera de las mercaderías de exportación — “valor imponible” —no se agota en el artículo 735 del Código Aduanero, sino que se constituye del sistema normativo comprendido entre dicho artículo 735 hasta el artículo 750 del código. Autorizada doctrina ha sostenido que “*la norma de valoración constituye un conjunto de disposiciones que debe ser interpretado y aplicado en forma sistemática, sin que pueda aislar un elemento involucrado en desmedro de los demás [...], cuidando siempre de tener presente que todos integran el mismo sistema*”. En este marco, la misma doctrina sostiene que los elementos de la “norma de valoración” son el precio, el momento, la independencia entre las partes como principio general, el lugar, la cantidad, el nivel comercial y el tipo de cambio<sup>48</sup>. Resulta claro, entonces, que “la norma de valoración” aduanera para definir el valor imponible sobre el cual deberán aplicarse los derechos de exportación no puede resultar jamás aplicable a los servicios con efectos transnacionales. Dicho de otra manera, el gravamen que el nuevo precepto pretende aplicar no constituye jurídicamente un derecho de exportación. Lo correcto hubiese sido legislar el

<sup>48</sup> ALSINA..., BARREIRA..., BASALDÚA..., COTTERMOINE... y VIDAL ALBARRACÍN...; op. cit., Tº II, p. 744, § 3.



gravamen mediante una especie de tributo interior. Agudamente, reflexionó Barreira que el gravar los servicios con efectos transnacionales con derechos de exportación —o de importación—, a lo que cabe agregar la aplicación de ambos tributos a la transferencia transnacional de derechos subjetivos —de propiedad intelectual—, le permite al Estado Nacional no coparticipar a los Estados provinciales los ingresos que tuviere por tales conceptos<sup>49</sup> en virtud de la excepción que para tales tributos prevé el artículo 2 inciso a) de la ley 23.548. Finalmente, cabe hacer notar que idéntico método de valoración de los servicios prestados —o derechos de propiedad intelectual cedidos— desde el exterior hacia el país no ha podido implementarse en la correlativa norma “espejo” del artículo 735 del Código Aduanero para importación, el artículo 641, porque todo el sistema de valoración de importación originario del código ha sido reemplazado por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT aprobado por ley 23.311 y en parte reglamentado por decreto 1026/1987, actualizado por el Acuerdo de Valoración en Aduana anexo al GATT de 1994 aprobado por ley 24.425, tratados que, en virtud de lo dispuesto por el artículo 75 inciso 22° de la Constitución Nacional, gozan de jerarquía suprallegal.

### **Delegación legislativa en el Poder Ejecutivo Nacional para fijar derechos de exportación.**

El artículo 755 del Código Aduanero faculta al Poder Ejecutivo Nacional a gravar, desgravar y modificar con derechos de exportación para consumo con la finalidad de *“a) asegurar el máximo posible de valor agregado en el país con el fin de obtener un adecuado ingreso para el trabajo nacional; b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior; c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales; d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno; e) atender las necesidades de las finanzas públicas”*.

Si bien los artículos 4, 17 y 67 inciso 1° de la Constitución Nacional, ya con anterioridad a la reforma de 1994 facultaban al Congreso de la Nación a fijar los derechos aduaneros, dicha reforma introdujo un nuevo texto a los artículos 76 y 99 inciso 3°. Mediante el artículo 76 se prohíbe la delegación legislativa del Congreso Nacional en el Poder Ejecutivo Nacional, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública y siempre con plazo determinado para su ejercicio y dentro de ciertas bases a establecer por la norma delegante. Por su parte, de manera concordante, mediante el segundo párrafo del artículo 99 inciso 3° de la Constitución Nacional de 1994 bajo pena de nulidad absoluta e insanable se prohíbe al Poder Ejecutivo Nacional emitir disposiciones de carácter legislativo, y solamente lo faculta a dictar decretos de necesidad y urgencia que ulteriormente deberá aprobar el Congreso Nacional para circunstancias excepcionales que obsten la tramitación legislativa parlamentaria y siempre que no se trate de materia penal, tributaria, electoral o de partidos políticos.

Ante los términos de la reforma constitucional de 1994, en especial la prohibición de delegación legislativa de artículo 76 de la Constitución Nacional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en sentencia del 15 de abril de 2014 dictada en *“Camaronera Patagónica S.A. c/Ministerio de Economía y otros s/ amparo”*<sup>50</sup>, declaró inconstitucional para el caso la Resolución 11/2002 del Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación que instauró derechos de exportación sobre la base del artículo 755 del código aduanero en cuanto faculta al Poder Ejecutivo Nacional a gravar, desgravar y modificar con derechos de exportación.

Autorizada doctrina había ya alertado —y criticado— que delegaciones legislativas del Congreso Nacional en el Poder Ejecutivo Nacional que, en materia tributaria, prevé el Código

<sup>49</sup>BARREIRA, Enrique C.; “Los derechos de exportación y el decreto 793/2018”, exposición realizada en la Asamblea de Miembros del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros del 1° de octubre de 2018.

<sup>50</sup>Fallos: 337:397.

Aduanero quedaban desamparadas por las limitantes que introdujo la reforma constitucional de 1994 en materia de delegación legislativa<sup>51</sup>.

El voto de la minoría de la Corte en “Camaronera Patagónica”, conformada por el pronunciamiento de los jueces Argibay y Petracchi, juzgó que no puede derivarse del artículo 755 del Código Aduanero la habilitación para delegar la legislación de derechos de exportación, resultando la materia ajena a la excepcional y taxativamente prevista por el artículo 76 de la Constitución Nacional, sin que pueda haber ninguna salvedad ante tal limitación. Empero, el voto de la mayoría de la Corte, conformada por los pronunciamientos de los jueces Lorenzetti, Fayt, Maqueda y Zaffaroni —este según su voto—, le conferiría validez (que no reconoce en el caso recurrido en “Camaronera”) al supuesto en que una norma delegante pueda establecer los elementos esenciales del tributo de que se trate o, cuanto menos, cuantificar la prestación tributaria mediante límites máximos y mínimos para su fijación<sup>52</sup>. En similar sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se había pronunciado en materia de delegación de tributos interiores<sup>53</sup>.

Así ha interpretado el pronunciamiento de la Corte en “Camaronera Patagónica” la doctrina<sup>54</sup>. Parte de esta doctrina opina que si las alícuotas que fijare el Poder Ejecutivo Nacional sobre la facultad delegada aúsin tope alguno por el Congreso Nacional son “razonables” (entendiendo como razonables, ejemplificativamente, alícuotas de 4 % o 5 % *ad valorem* o sobre FOB oficial) el establecimiento no sería inconstitucional, no obstante el texto del artículo 76 de la Constitución Nacional y el precedente de Corte “Camaronera Patagónica”, en el entendimiento, con apoyo en doctrina aduanerista y constitucionalista, de que la implementación de las alícuotas de los derechos de aduana debe ser ágil para responder las demandas del comercio internacional y en tal sentido la Constitución Nacional debe ser interpretada de manera flexible y dinámica<sup>55</sup>.

En el marco descripto, el nuevo precepto contenido en el artículo 83 de la ley en comentario fija una alícuota tope para la delegación legislativa por parte del Congreso Nacional en el Poder Ejecutivo Nacional que prevé el artículo 755 del Código Aduanero para la fijación de derechos de exportación del treinta por ciento (30 %) sobre el valor imponible o sobre el precio oficial FOB, y del doce por ciento (12%) para aquéllas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del cero por ciento (0%) a esa fecha, con el límite temporal del 31 de diciembre de 2020. De esta manera, pareciera procurar satisfacerse los parámetros de delegación máximos y mínimos que el voto mayoritario de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentó en “Camaronera Patagónica” y a la vez el límite temporario que el artículo 76 de la Constitución Nacional prevé (aunque, hay que tenerlo presente, exclusivamente para las materias de administración o de emergencia pública). El nuevo precepto habilitaría, entonces, en principio, en el marco de las condiciones que determina, al Poder Ejecutivo Nacional a ejercer potestades legislativas delegadas sobre las bases delegantes del artículo 755 del Código Aduanero y el precepto en comentario.

---

<sup>51</sup>BASALDÚA, Ricardo Xavier; “El principio de legalidad y los derechos aduaneros”, en *Revista de Estudios Aduaneros*, Año XXI, N° 20, Buenos Aires, años 2008 a 2010, Sección Doctrina, pp. 59/68.

<sup>52</sup> Pareciera aquí la Corte Suprema de Justicia de la Nación, adoptar su doctrina de “Delfino” de 1927 (Fallos: 148:430), de “de Milo” de 1967 (Fallos: 267:247), de “Laboratorios Anodia S.A. de 1968 (Fallos: 270:42, de “Banco Argentino de Comercio” de 1973 (Fallos: 286:325), de “Ufuto S.R.L.” de 1982 (Fallos: 304:1898), de “Conevial S.A.C.I.C.I.F.” de 1987 (Fallos: 310:2193) y de “Cocchia” de 1993 (Fallos: 316:2624).

<sup>53</sup>CSJN, 21/10/2003, “Selcro S.A. c/Jefatura Gabinete de Ministros. Decisión 55/00 (dto. 360/95 y 67/96) s/amparo ley 16.986”, Fallos: 326:4251.

<sup>54</sup>COTTER, Juan Patricio, “El principio de legalidad y los derechos de exportación. A propósito del fallo “Camaronera Patagónica S.A.””, en *Checkpoint – La Ley Online*, Thomson Reuters, Buenos Aires, 14/5/2014, pp. 1/11, disponible [en línea]: [http://www.comercioexterior.org.ar/img/noticias/FALLO\\_DERECHOS\\_DE\\_EXPORTACION.PDF](http://www.comercioexterior.org.ar/img/noticias/FALLO_DERECHOS_DE_EXPORTACION.PDF). Última vez consultada: 13/3/2019; ZUNINO, Gustavo, “Los Derechos de Exportación. Análisis en una Sentencia de la CSJN”, *Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero*, Buenos Aires, n° 270, 30/9/2014, p. 3, disponible [en línea]: <http://www.tarifar.com/tarifar/temp/12360htmltemp.html>. Última vez consultada: 13/3/2019; ZOLEZZI, Daniel, “Los derechos de aduana y la delegación (reflexiones post “Camaronera”)”, *Revista El Derecho*, Buenos Aires, 8/2/2018, pp. 1/6, disponible [en línea]: [http://www.elderecho.com.ar/includes/pdf/diarios/\\*02/08022018.pdf](http://www.elderecho.com.ar/includes/pdf/diarios/*02/08022018.pdf). Última vez consultada: 13/3/2019.

<sup>55</sup>ZOLEZZI, ..., op. cit., p. 5.

El precepto exceptúa del pago de los derechos que gravan la exportación para consumo a los entes descentralizados del Estado creados por las leyes 13.653 y 20.705, es decir, a las Empresas del Estado y a las Sociedades del Estado, respectivamente, siempre que tengan por objeto desarrollar actividades de ciencia, tecnología e innovación.

### **Validez de los derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional sobre la base del artículo 755 del Código Aduanero, con anterioridad a la ley 27.467.**

El artículo 82 de la ley en comentario expresa que, no obstante los parámetros de delegación legislativa del Congreso Nacional al Poder Ejecutivo Nacional del artículo 755 del Código Aduanero que fija su precedente artículo 81, mantienen validez y vigencia decretos de fijación de derechos de aduana dictados en los años 2017 y 2018 y de toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades; estas últimas parecieran ser las que –ampliamente– confiere el artículo 755 del Código Aduanero.

Cabe al respecto señalar que en el décimo segundo párrafo del considerando 11vo. del voto mayoritario de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Camaronera Patagónica”<sup>56</sup> se sentó el criterio según el cual una ley carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable, en alusión a la Resolución 11/2002 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura de la Nación que fijó derechos de exportación al amparo de las excesivamente amplias facultades de delegación legislativa previstas en el artículo 755 del Código Aduanero ante la prohibición de delegación establecida en el artículo 76 de la Constitución Nacional reformada en 1994.

Consecuentemente, no obstante la fórmula “mantendrán su validez” utilizada por el precepto en comentario, toda norma vigente que se haya dictado en el marco de las amplias facultades delegatorias del Código Aduanero, no pueden, válidamente, gozar de aplicación retroactiva, sin perjuicio, claro está, de la validez hacia el futuro sobre la base y dentro de los parámetros del precedente artículo 81<sup>57</sup>.

### **Pago de la obligación tributaria aduanera. Régimen de espera. Dispensa de intereses.**

Mediante decreto 793/2018 del 3 de septiembre de 2018<sup>58</sup> se reinstauró la fijación de derechos de exportación a las exportaciones para consumo, de todas las mercancías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur.

Pareciera que por el motivo de aquélla medida, a modo de excepción a los principios sentados en el artículo 789 del Código Aduanero en virtud del cual el pago de la obligación tributaria aduanera debe efectuarse al contado y antes del libramiento de la mercadería -salvo en los casos en que el libramiento fuere autorizado bajo el régimen de garantía- y en el artículo 791 del mismo ordenamiento mediante el cual se instaura un interés que se devenga entre el momento en que el pago del tributo debe generalmente realizarse y el del efectivo pago en ejercicio de la espera, mediante el nuevo precepto contenido en el artículo 89 de la ley 27.467 se faculta al Poder Ejecutivo Nacional a otorgar esperas de hasta noventa (90) días corridos desde el libramiento de la mercadería sin que se devenguen intereses. Según la nueva norma, el Poder Ejecutivo Nacional podrá conceder dicha espera siempre que los motivos se acrediten mediante informes técnicos emitidos por organismos competentes. Este requisito nos parece bastante laxo, dado que los motivos que se puedan esgrimir para poder ejercer la espera son, en principio, especialmente económicos, susceptibles de alcanzar a todos los exportadores, y, en consecuencia, su otorgamiento bajo motivos

<sup>56</sup>Fallos: 337:397, ya citado.

<sup>57</sup> Tal ha sido el criterio adoptado por la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia en la Causa n° 19.606 caratulada “Estelar Resources Limited S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo Ley 16.986” del 26/12/2018, confirmando la sentencia de primera instancia del Juzgado Federal de Caleta Olivia, entre otros fallos.

<sup>58</sup>B.O.: 4/9/2018.

técnicos sin fundamentación categórica puede constituir una desviación de poder y teñir de invalidez al acto que otorgue el beneficio.

-----§-----