

EL PERJUICIO FISCAL EN EL ARTÍCULO 954 DEL CÓDIGO ADUANERO

POR IVANA BRONZOVIC

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Obligación tributaria.
- III. El sustituto como sujeto pasivo tributario.
- IV. Anticipo del pago de impuestos.
- V. Ley de procedimiento tributario.
- VI. Competencia de la Administración Nacional de Aduanas.
- VII. Los impuestos que percibe la aduana.
 - 1) el impuesto al valor agregado.
 - 2) impuestos internos.
 - 3) impuestos a las ganancias.
- VIII. Conclusiones.
- IX. Recomendaciones.

I. INTRODUCCIÓN

El Código Aduanero en su Sección IX, Título I, se refiere a los tributos regidos por la legislación aduanera, y en particular a las especies de tributos.

Así, en su Capítulo 1^º, se refiere a los derechos de importación, en el Capítulo 2^º al impuesto de equiparación de precios, en el 3^º a los derechos antidumping, en el 4^º a los derechos compensatorios, en el 5^º a las disposiciones comunes para derechos antidumping y compensatorios. Continúa legislando en el Capítulo 6^º sobre los derechos de exportación; en el 7^º sobre los tributos con afectación especial, en el 8^º sobre la tasa de estadística, en el 9^º sobre la tasa de comprobación, en el 10^º sobre la tasa de servicios extraordinarios y, por último, en el Capítulo 11^º sobre la tasa de almacenaje, definiendo y analizando cada uno de los institutos en particular.

A su vez, en el art. 954 del Código

Aduanero, al tratar las declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas, exige como uno de los presupuestos del tipo legal, el perjuicio fiscal (inciso a), dando en su art. 956 b) el concepto del mismo, definiendo que: "se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación..."

Aquí es donde encontramos el objetivo de este trabajo al preguntarnos, ¿a qué tributos se refiere este artículo?, ¿a los tratados específicamente en la ley 22.415 o a todos los tributos que deben abonarse en ocasión de la importación de mercaderías?

Para encontrar una respuesta estimamos que es menester repasar y analizar algunos

principios básicos del derecho tributario, a fin de clarificar un poco el tema y quizá poder disipar nuestra duda.

II. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: CONTENIDO, SUJETOS, OBJETO DEL TRIBUTO.

Giulani Fonrouge, nos dice que “el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica **patrimonial**, constituyendo **exclusivamente** una obligación de dar. El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden **personal**, en la cual tenemos un sujeto activo que es el Estado, y un sujeto pasivo que bien puede ser una persona individual o colectiva” (el subrayado es nuestro).

Asimismo, debemos recordar, que la única fuente de la obligación tributaria es la ley. Sólo por mandato de ésta (en virtud del artículo 17 de la Constitución Nacional) puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad de los individuos o funcionarios es inapta para crearla.

¿Cuándo nace el crédito fiscal? La deuda tributaria nace al producirse la *situación de hecho* prevista por la ley como determinante del gravamen y a la cual se designa, genéricamente, como el *presupuesto del tributo* (GIANNINI, I CONCETTI, p. 152).

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la persona individual o colectiva que por disposición de la ley esté obligada al cumplimiento de la prestación ya sea a título propio o ajeno. Con lo cual tenemos dos situaciones bien diferenciadas:

* **Deudor:** es el que debe satisfacerla a título propio;

* **Responsable:** es quien debe atender esta deuda ajena, ya sea en actuación paralela o por sustitución.

En relación a este último sujeto, el carácter de responsable debe emanar de una ley, porque solo ésta puede crear obligaciones, en virtud del artículo 17 de nuestra Constitución Nacional.

Cabe destacar, que el deudor no está facultado para discutir con el responsable, en forma directa o por vía indirecta, el cumplimiento de la obligación de pagar (o retener en su caso), a menos que el responsable hubiere procedido con manifiesta negligencia.

En cuanto al objeto del tributo, diremos que es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen, con lo cual debemos diferenciar, por un lado el objeto del impuesto, que es el presupuesto o antecedente de la obligación, y por el otro, el objeto de la obligación, que es la prestación que deriva mediatamente de aquél.

En este orden de ideas, es menester recordar a Sainz de Bujanda, que nos dice que “objeto de la obligación tributaria es, como en todo vínculo obligacional, la prestación que al deudor incumbe cumplir y que normalmente consiste en la entrega de una suma de dinero...” (“Análisis Jurídico del Hecho Imponible”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 1965, ps. 769-922; 1966, 35-166 y 343-385, esp. ps. 798, 799 y 801).

III. EL SUSTITUTO COMO SUJETO PASIVO TRIBUTARIO

En muchos casos por razones de seguridad o bien de técnica o eficacia recaudatoria, es usual que el legislador extienda el deber de pagar el tributo a personas que no son titulares de la capacidad contributiva, ni tampoco del hecho imponible. Es decir que, el legislador al lado del verdadero contribuyente o titular del hecho imponible, coloca al sustituto antes mencionado,

creando una figura de sujeto pasivo de la obligación tributaria distinto: es el sustituto del contribuyente.

La obligación que se atribuye al sustituto del contribuyente lo es por mandato de la ley.

El sustituto del contribuyente por lo tanto, ha de estar **delimitado legalmente**, pero de un modo **expreso**, ya que no es posible derivarlo implícitamente por su relación de titularidad con el hecho imponible definido como supuesto legal de tributación en la ley.

IV. ANTICIPOS DEL PAGO DE IMPUESTOS

La administración se halla facultada para exigir del deudor ingresos a cuenta que se denominan *anticipos*. Ello ocurre en dos diferentes situaciones: *anticipos* de impuestos a vencer e *ingreso provisional* de impuestos vencidos.

Los anticipos tienen su fundamento en la ley 11.683, no siendo dudosa su constitucionalidad (Freytes, "La exigencia de anticipos a cuenta de impuestos y su constitucionalidad", Derecho Fiscal, T. XIV, 1966, p. 295; y que no obstante corresponder a porciones del impuesto, por lo cual puede hablarse de pago total liberatorio, constituyen obligaciones de cumplimiento independiente cuya falta de ingreso en término hace incurrir en recargos y sanciones al infractor (C.S.J.N., FALLOS, 235-787, L.L., 85-173; id., 218-596, L.L., 61-801, etc.)

V. LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO - LEY 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones) (ARTÍCULOS 2, 7, 16, 29 y cc.)

El artículo 7º de la L.P.T., establece que

el Director General de la D.G.I. tiene facultad para la creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción o información.

Asimismo, el art. 16 del citado cuerpo legal, estatuye que los responsables del cumplimiento de la deuda ajena están obligados a pagar el tributo al *fisco*, con los recursos que administran, perciben o que disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de bienes en administración o liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables, bajo pena de las sanciones que prevé esta ley. En su inciso f) establece, entre otros responsables, a los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.

En relación a la creación de agentes de percepción, el art. 29 de la L.P.T., consigna que para el caso de percepción en la fuente, la percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan *las leyes impositivas* y cuando la D.G.I. por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción.

Por otra parte, entre las funciones y facultades de la D.G.I., el artículo 2º establece que la misma tendrá a su cargo la *aplicación, percepción y fiscalización de los tributos*, cuando y del modo previsto por las leyes y disposiciones respectivas.

VI. COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS

El Código Aduanero, en el artículo 19 define como aduanas, a "las distintas oficinas que, dentro de la competencia que se les hubiere asignado, ejercieren las funciones a que se refiere el artículo 17, en espe-

cial *las de percepción y fiscalización de las rentas públicas producidas por los derechos y demás tributos* con que las operaciones de importación y exportación se hallaren gravadas y las de control del tráfico internacional de la mercadería”.

Otros interrogantes se plantean de inmediato cuando tratamos de establecer la extensión que la norma le otorga a la acepción “demás tributos”: ¿se refiere a los tributos establecidos, y ya mencionados de la Sección IX, Título I?, ¿la Administración Nacional de Aduanas puede *fiscalizar únicamente* los tributos cuya percepción tiene encomendada por ley?

El artículo 23 inc. c) del Código Aduanero, prescribe que son funciones y facultades de la Administración Nacional de Aduanas... “aplicar, liquidar, percibir, devolver y fiscalizar los tributos cuya aplicación, liquidación, percepción, devolución y fiscalización le están o le fueren encomendadas”.

Así las cosas, parecería que la Aduana solamente podría percibir los tributos (en el caso sub-examine: I.V.A., Ganancias, Impuestos Internos) que le hubieren sido encomendados por ley, pero de ninguna manera liquidarlos, devolverlos y/o fiscalizarlos, por cuanto ello sería competencia de la D.G.I., tal como lo expresa el artículo 2º de la ley 11.683.

Por otra parte, atendiendo a los artículos 6 a 9 de la ley 20.631, *le estaría vedado a la Aduana* practicar la determinación de la obligación fiscal con relación a los impuestos nacionales (Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias, Impuestos Internos, etc.) aunque sí podría ejercer las facultades necesarias para establecer el impuesto que recae en cada operación de importación definitiva y en los aspectos que se vinculan específicamente a su percepción, sin interferir en los restantes cometidos de la D.G.I. en punto a la liquidación global del tributo. Entendemos

por liquidación al proceso, serie de actos administrativos que, partiendo del hecho imponible concluye en un acto de concreción y determinación de la obligación tributaria, que la hace líquida y exigible. Al acto que concluye el procedimiento de liquidación se lo denomina *acto de imposición*.

A fin de reconocer el origen de la norma que comentamos cabe recordar, que la Ley de Aduana (t.o. 1962), en su artículo 2º establecía: “Sin perjuicio de lo establecido en el artículo precedente, competirá a la Administración Nacional de Aduanas: ...b) practicar la revisión de los documentos aduaneros que las aduanas deberán elevarle una vez cancelados y formular los cargos que procedan por las diferencias que compruebe en la aplicación de los **derechos aduaneros** y demás tributos...”

Por lo tanto pareciera que la Administración Nacional de Aduanas ha asumido una competencia que no le corresponde por mandato legal, al fiscalizar y liquidar el **Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias, etc.**, violentando así normas no solo a nivel de ley, sino también de raigambre constitucional.

VII. LOS IMPUESTOS QUE PERCIBE LA ADUANA

1. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

a) *Consideraciones generales.*

La ley 23.349 y sus modificatorias, y particularmente su artículo 1º inc. c) establece un impuesto que se aplicará sobre las importaciones definitivas de cosas muebles.

El sujeto pasivo de este impuesto es quien importe definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por

cuenta de terceros (conforme art. 4 inc. c).

El hecho imponible, en el caso de las importaciones es cuando ésta sea definitiva (artículo 5º, inc. f), es decir, que las destinaciones suspensivas no se encontrarían, en principio, alcanzadas por este tributo.

El decreto reglamentario de la ley del I.V.A. (Nº 2.407/86 y modificatorios), establece que cuando la legislación aduanera habilite el libramiento a plaza de los bienes pero existan controversias con relación a los elementos integrantes de la determinación (artículo 21 de la ley), la Aduana está facultada para liquidar el **gravamen con carácter provisorio** sobre las bases declaradas por el importador *sin necesidad del otorgamiento de garantías por eventuales diferencias del mismo, ello sin perjuicio de las garantías y recaudos que pudieran corresponder en materia aduanera.*

“Una vez fijados los criterios definitivos respecto de los elementos a que hace referencia el párrafo anterior la Aduana efectuará la liquidación definitiva y percepción a que la misma dé lugar.

“Si en la liquidación definitiva resultare un mayor ingreso a cargo del responsable y la imputación hubiere dado lugar al cómputo de crédito fiscal, la diferencia entre una otra incidirá en el ejercicio fiscal en que la definitiva se practique. Los importes que surjan de la liquidación definitiva de la Aduana serán los que deberán tenerse en cuenta a todos los efectos de la ley y de este reglamento”.

Es decir que conforme con el artículo 19 de nuestra Carta Magna, “nadie está obligado a hacer lo que no mande la ley”, o lo que es lo mismo, que la única fuente de la obligación tributaria es la ley, por lo que sólo ella puede crear sujetos del impuesto, entre ellos, el responsable del mismo, como sería el agente de percepción, siendo inconstitucional la creación de sujetos por vía de decreto y/o resolución, como veremos más adelante.

La exigencia de garantías que hace la Aduana al pretender el libramiento de mercaderías donde hubiere una eventual diferencia de tributos, etc. (art. 453 del Código Aduanero), en el cual la Aduana no sólo exige que se garanticen los derechos de importación, tasa de estadística, sino también, el I.V.A., Impuesto a las Ganancias y otros impuestos nacionales, no se condice con el decreto reglamentario, por el que la Aduana no está facultada para exigir garantía alguna en el caso de estos impuestos cuya percepción, fiscalización, liquidación son de competencia de la D.G.I., y en los cuales la Aduana actúa como agente de *percepción* solamente.

b) Resolución 3431/91 modificada por Resolución 3474/92

El Decreto 2394/91 faculta (artículo 1º) a la Aduana para intervenir en carácter de agente de retención y/o percepción del Impuesto al Valor Agregado.

Esta Resolución establece un régimen de percepción del citado impuesto que se hará efectivo en el momento de la importación definitiva de cosas muebles gravadas, efectuada por sujetos que respecto del mencionado tributo, revistan la calidad de responsables inscriptos o no inscriptos.

Aquí la Aduana actúa como agente de percepción conforme al artículo 1º del citado decreto.

Nuevamente, nos encontramos que la calidad de responsable ha sido creada vía decreto y/o resolución, y no mediante ley, lo cual tacha de ilegítima tal atribución y, consecuentemente, contraría a las normas constitucionales (artículos 4º y 17º).

2. IMPUESTOS INTERNOS (t.o. en 1970 con las modificaciones hasta ley 23.871)

Este impuesto grava, en general, el ex-

pendio de los productos, es decir, “la transferencia a cualquier título de la cosa gravada, su despacho a plaza cuando se tratase de importación para consumo...” (art. 2º). Se presumirá salvo prueba en contrario, que toda salida de fábrica o de depósito fiscal implica la transferencia de los respectivos productos gravados.

Asimismo, el Decreto 2284/91 de Desregulación Económica, ratificado por ley 24.307 (artículo 30), dispone la liquidación de los impuestos internos de los productos importados simultáneamente con la de los demás tributos que gravan la importación para consumo y su pago mediante boleta unificada en la Aduana.

En este supuesto no habría objeciones que realizar, por cuanto la calidad de responsable (agente de percepción) de la Aduana emana de un decreto que luego fue ratificado por ley, a diferencia del Impuesto al Valor Agregado en el que la calidad de responsable ha sido creada no mediante una ley como lo exige nuestra Carta Magna, sino a través de un Decreto, o en el caso del anticipo Resolución 3431/91 en el cual la delegación se efectuó mediante dicha resolución. Lo mismo ocurre con el Impuesto a las Ganancias. El decreto 1076/92, faculta a la Aduana a intervenir con carácter de agente de retención y/o percepción del mismo. Mediante Resolución 3543/92 se establece el régimen de percepción del impuesto a las operaciones importación definitivas, el cual es un *pago a cuenta* del citado tributo. Nuevamente, se conculcan con esta clase de disposiciones normas constitucionales.

3. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El artículo 3º del decreto 1076/92 faculta a la Aduana a intervenir con carácter de agente de retención y/o percepción del Impuesto a las Ganancias.

Se establece, mediante la Resolución 3543/92 el régimen de percepción en el Impuesto a las Ganancias que se aplica a las operaciones de importación definitivas de bienes destinados a su comercialización en el mercado interno.

La percepción se efectúa en el momento de la liquidación de los gravámenes y derechos que correspondan a la operación de importación.

El artículo 8º establece que “el monto de las percepciones efectuadas tendrá para los responsables inscriptos el carácter de impuesto ingresado y se computará por éstos en la declaración jurada del período fiscal correspondiente”.

En este caso se da la misma situación que en el Impuesto al Valor Agregado, en el que la calidad de responsable de la Aduana ha sido creada mediante un decreto. Además, la Aduana al practicar eventualmente una liquidación provisoria, estaría reclamando un impuesto cuya fiscalización y liquidación no es de su competencia, sino que además, como es “*un pago a cuenta*”, el hecho imponible del impuesto no es verificado en el momento de producirse la importación definitiva de la mercadería.

VIII. CONCLUSIONES

De las normas que hemos analizado en el transcurso de este trabajo, podemos llegar a la conclusión -opinable- de que el perjuicio fiscal a que hace referencia el art. 956 inc. b) del Código Aduanero, es solamente con relación a los tributos reglamentados por dicho cuerpo legal, es decir, la legislación aduanera. No debe confundirse esta facultad propia (artículo 23, inc. c) con los otros tributos cuya **percepción solamente** tiene encomendada la Aduana, no estando facultada, en ningún caso para devolver, liquidar o fiscalizar los mismos,

puesto que la determinación de la obligación tributaria en estos casos le compete por imperio de la ley a la Dirección General Impositiva. Tan es así, que en algunos casos, la calidad de agente de percepción no se encuentra efectivamente encomendada, por cuanto un decreto o una resolución no tienen entidad jurídica suficiente como para crear responsables de un impuesto, porque la única fuente de la obligación tributaria es la ley (art. 17 de la Constitución Nacional). Sólo en el caso de los impuestos internos estaría correctamente establecida la calidad de responsable de la Aduana, por cuanto el decreto 2284/91 fue ratificado por ley posterior.

Por ello, consideramos que no puede entenderse dentro del concepto "perjuicio fiscal" ningún tributo o derecho cuya determinación o fiscalización se encuentra encomendada por la ley a otro organismo (Dirección General Impositiva, INTA, Fondo de la Marina Mercante, etc.), salvo que la ley le atribuya en forma expresa e inequívoca el carácter de agente de retención.

IX. RECOMENDACIONES

Sería conveniente establecer un procedimiento a través del cual, una vez iniciadas las actuaciones por presunta infracción al artículo 954 del Código Aduanero, se requiriera con carácter de urgente y perentorio a la Dirección General Impositiva la determinación del quantum de la obligación tributaria (Impuesto al Valor Agregado, Impuestos Internos, etc.) asumiendo su competencia, debiendo contemplar el procedimiento para las infracciones que la Dirección General Impositiva sea parte del proceso, emitiendo Dictamen Técnico y practicando la liquidación pertinente. Si la misma no contestara debería diferirse la liquidación de los impuestos interiores para

que los mismos sean tratados sumariamente ante la Dirección General Impositiva, o bien contemplar la posibilidad legal de que la Aduana practicara una determinación provisoria de dicha obligación tributaria (la cual debería ser conformada definitivamente por la D.G.I.) a fin de que el importador/exportador pudiera, de corresponder, obtener el libramiento de la mercadería.

El proceso continuaría solamente por los derechos y tasas cuya percepción, liquidación, fiscalización y devolución tiene por ley encomendada la Aduana, no siendo motivo de sentencia en sede aduanera los impuestos interiores, salvo que se practicara, la determinación provisoria de la obligación tributaria, en cuyo caso deberán ser incluidos en el decisorio.

En caso de apelación, debemos distinguir los dos supuestos: si se difirió su tratamiento no serían materia de apelación; si, en cambio, se practicó una determinación provisoria sí, podrían ser apelados. En caso de absolución, debería seguirse el procedimiento anterior, llegando a idéntico resultado.

En el supuesto de posiciones antagónicas entre la Dirección General Impositiva y la Administración Nacional de Aduanas, cada organismo recaudador aplicará su criterio en los tributos cuya percepción, liquidación, fiscalización, devolución y liquidación tuvieran encomendadas por imperio legal (la D.G.I. para el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias, Impuestos Internos, y la Aduana para los derechos y tasas).

Actuando en forma combinada ambos organismos Dirección General Impositiva y Administración Nacional de Aduanas, lograrían una fiscalización más eficiente, al interactuar en el fenómeno tributario, evitando causar mayores perjuicios al erario público y al contribuyente.

