

VALIDEZ DE LOS "AJUSTES DE VALOR" FRENTE A LA APLICACION SUPLETORIA DE LA LEY DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

POR MARTA N. CHIAPPE

SUMARIO

- Propósito.
- I. Nociones Preliminares.
 - 1.1. Naturaleza del ente. Régimen legal aplicable.
 - 1.2. Fuentes formales y materiales del Derecho Aduanero.
 - 1.2.1. Formales.
 - 1.2.2. Materiales.
 - 1.3. Particularismo del Derecho Aduanero.
 - 1.3.1. ¿Aplicación supletoria o directa de la Ley Nacional de Procedimientos Administración?
- II. La valoración aduanera de las mercaderías.
 - 2.1. Carácter reglado o discrecional de la valoración aduanera.
 - 2.2. El "valor de aduana" es un "concepto jurídico determinado".
 - 2.3. La valoración aduanera como acto administrativo.
 - 2.4. Requisitos que debe reunir el acto de valoración aduanera para su validez.
 - 2.4.1. Competencia.
 - 2.4.2. La causa.
 - 2.4.3. Objeto.
 - 2.4.4. Procedimiento y forma.
 - 2.4.5. Motivación.
 - 2.4.6. La finalidad.
- III. Invalidez del acto de valoración.

PROPOSITO

El objetivo de este trabajo es señalar que los "ajustes de valor", que la Administración Nacional de Aduanas formula a diario, constituyen por su estructura un "acto administrativo" y como tal, para que el mismo sea válido debe reunir los requisitos exigidos por el art. 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549, con las modificaciones introducidas por la Ley 21.686 y su Dto. reglamentario 1759/72 (conf. mod. Dt. 1883/91).

Para ello deberé hacer una referencia expresa puntualizando la actividad administrativa que desarrolla la Administración Nacional de Aduanas, dentro del ámbito de la Administración Pública, teniendo en cuenta la naturaleza del ente y el régimen

legal aplicable, cuyo particularismo, que no contiene una regulación administrativa sustancial, explica y a su vez constituye la causa de la norma prevista en el art. 1017 ap. 1 del Código Aduanero.

A partir de esta ubicación del tema en análisis, destacaré la gravedad del vicio contenido en los ajustes de valor, cuando al manifestar la Aduana su voluntad a través del acto administrativo, poniendo especial énfasis en aquellos que se dictaren con falta de "motivación" o en "violación a la ley aplicable" y las consecuencias que de ello se derivan.

Así circunscripto el tema, no entraré a desarrollar aspecto técnico-jurídicos específicos de la determinación del valor en aduana conforme al GATT, por tratarse de otra cuestión compleja, que merece un tra-

tamiento individualizado, haciendo mención a este Acuerdo ratificado por nuestro país mediante la ley 23.311. Sólo me referiré a la consecuencia que nuestra legislación tiene prevista, por aplicación supletoria de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, cuando existe contradicción entre el "objeto del acto", que en el caso sería el "ajuste de valor" y la norma jurídica aplicable.

CAPITULO PRIMERO

NOCIONES PRELIMINARES

1.1. Naturaleza del ente. Régimen legal aplicable.

La ley 22.091⁽¹⁾ le atribuyó el carácter de ente autárquico disponiendo el art. 1º: *"La Administración Nacional de Aduanas funcionará como entidad autárquica en las condiciones previstas en la presente ley y será el órgano de ejecución de la política establecida por el Poder Ejecutivo Nacional en materia de legislación aduanera. El Control de legalidad de sus actos corresponderá al Poder Ejecutivo Nacional (Ministerio de Economía, a través de la Secretaría de Estado de Hacienda)"*, cumpliendo en la actualidad esa función la secretaría de Finanzas Públicas, con motivo de las modificaciones introducidas por la ley de Ministerios.

Con la sanción del Código Aduanero (Ley 22.415)⁽²⁾, se sistematizó la normativa aduanera hasta ese momento dispersa entre las Ordenanzas de Aduana -Ley 810- y leyes modificatorias, la ley de Aduana (t.o. 1962 y modific.) y un largo listado de leyes y decretos reglamentarios que se en-

cuentran detallados en el art. 1187 del C. A. al disponer la derogación de los mismos -continuando en vigencia la ley 22.091 con las modificaciones introducidas por las leyes 23.905 y 23.993.

1.2. Fuentes formales y materiales del derecho aduanero.

1.2.1. Formales. El derecho aduanero se construye a partir de la Constitución Nacional que es su fuente directa, lo que surge de los arts. 4; 9; 10; 11; 12; 16; 17; 18 y de la atribución conferida al Congreso en el art. 67 inc. 1º y 9º en cuanto dispone que le corresponde legislar *"sobre las aduanas exteriores y establecer los derechos de importación, los cuales, así como las evaluaciones sobre que recaigan, serán uniformes en toda la nación..."* y *"reglamentar la navegación de los ríos interiores, habilitar los puertos que considere convenientes y crear y suprimir aduanas, sin que puedan suprimirse las aduanas exteriores, que existían en cada provincia, al tiempo de su incorporación"*⁽³⁾.

Estas normas evidencian que la delegación constituyente que efectuaron las provincias al gobierno federal en materia aduanera fue total, al compatibilizarlas con lo que surge de los arts. 104, de la Constitución Nacional, completado por el art. 107, donde se enumeran los poderes que las provincias conservan para sí y por el 108 que recopila los que han sido expresamente delegados⁽⁴⁾.

Continuando con la jerarquía de las fuentes, luego de las normas jurídicas constitucionales siguen las leyes dictadas por el congreso de la Nación y las que integran los Tratados Internacionales por

(1) B.O. 25-10-79.

(2) Pub. en el B.O. del 23 de marzo de 1981 y entró en vigencia el 24 de setiembre de ese año.

(3) Zarini, Helio Juan. Análisis de la Constitución Nacional -Comentario exegético, origen, reformas, concordancias y antecedentes- Ed. Astrea. Bs. As. 1986, p. 205.

(4) Bianchi, Alberto. La delegación legislativa - Teoría de los reglamentos delegados en la Administración Pública. Ed. Abaco.

medio de ratificación legislativa⁽⁵⁾, los decretos dictados por el Poder Ejecutivo Nacional, las resoluciones del Ministerio del ramo -Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación-, de otros ministerios y de la Administración Nacional de Aduanas, las que pueden ser de alcance general o individual.

En el caso particular del valor en aduanas de las mercaderías, nuestro país mediante la ley 23.311 aprobó el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y su Protocolo, siendo esta ley reglamentada por el Poder Ejecutivo en ejercicio de las facultades previstas en el art. 86 inc. 2º de la Constitución Nacional, mediante el Decreto N° 1026/87⁽⁶⁾, constituyendo el derecho aplicable en materia de valoración en aduanas de las mercaderías, juntamente con las resoluciones de aplicación que dicte el Administrador Nacional de Aduanas, las cuales no podrán alterar el espíritu de la ley, conforme a lo previsto en la misma norma constitucional.

1.2.2. Materiales. Entre las fuentes materiales del derecho aduanero, se consideran en primer lugar los trabajos e instrumentos elaborados a nivel internacional⁽⁷⁾ como los Tratados Multilaterales, referidos específicamente a la materia

aduanera, de los cuales nuestro país no forma parte hasta el presente; recomendaciones del Consejo de Cooperación Aduanera que a la fecha no han sido aceptadas por nuestro país; normas aduaneras internacionales y Glosario de Términos Aduaneros Internacionales elaborados por el Consejo de Cooperación Aduanera, como asimismo otros estudios y trabajos publicados por este Organismo internacional, la legislación comparada; la doctrina nacional y extranjera; la jurisprudencia y la costumbre y los antecedentes relativos al Código Aduanero que surgen de la Exposición de Motivos que lo precedió⁽⁸⁾.

1.3. Particularismo del Derecho Aduanero.

Conforme a lo expuesto, en lo que hace al régimen jurídico aplicable, las normas que conforman el "Derecho Aduanero", ponen de manifiesto que estamos en presencia de un sistema jurídico que posee un notorio particularismo, que se traduce en instituciones y regímenes jurídicos singulares, así como en un léxico propio, que hacen inaplicables soluciones previstas con carácter general en otras ramas del derecho⁽⁹⁾.

No obstante ello, sin entrar en la discusión doctrinaria respecto a si estamos en

(5) Sin perjuicio del principio de prelación de las normas que surge del art. 31 de la Constitución Nacional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "Ekmekdjian", del 7 de julio de 1992 adoptó principios reconocidos en el derecho comunitario europeo y aplicó en esta causa el principio de la prevalencia de los tratados por el cual un país no puede oponer al cumplimiento de un tratado su omisión de sancionar normas de aplicación. (Este principio de prevalencia de los tratados sobre el derecho interno, fue también ratificado por la Corte con fecha 8-09-92 en la causa "Servini de Cubría", en los Votos de los Dres. Barra y Boggiano.

(6) La ley y su decreto reglamentario se encuentran incorporados al Código Aduanero conforme a lo previsto en el art. 1184 del mismo, lo que fue dispuesto expresamente en el art. 18 del Dto. 1026/87.

(7) Basaldúa, Ricardo Xavier. Derecho aduanero - Parte General - Sujetos. Bs. As. 1992. Ed. Abeledo-Perrot, p. 140/173.

(8) Surge de la Exposición de Motivos en el Título II ap. 8 -Disposiciones Comunes- y Título I ap. 4 -Disposiciones Generales- que los arts. 783/784 y 1009 del C.A. encuentran su fuente en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Los primeros in re "Ekmekdjian, Hagop" de fecha 31-07-68 y el segundo, in re: "Universidad de Belgrano" de fecha 31-07-68, criterios que se consideró necesario consagrarlos a nivel legal.

(9) Basaldúa, Ricardo Xavier. Ob. cit., p. 157 y 177/178.

presencia de una autonomía científica o jurídica que también lleva implícita la legislativa, o si para considerarla genéricamente tal debe exigirse la "jurisdiccional" y "didáctica", sobre lo que no existe controversia alguna, por así surgir de las normas positivas, es que la materia aduanera y su régimen jurídico de derecho público, son de naturaleza federal⁽¹⁰⁾.

De este modo se ha consagrado legalmente la jurisdicción federal. Además resulta compatible con lo dispuesto en el art. 100 de la Constitución

Nacional, en razón de que las causas de aduana son regidas directa e inmediatamente por ella, y en estos casos se cuestionan poderes conferidos, protecciones aseguradas o prohibiciones establecidas por la propia Constitución, leyes o tratados internacionales, donde la unidad de interpretación es esencial.

Las fuentes formales del derecho aduanero a las que hice referencia en párrafos anteriores, juntamente con el particularismo que lo caracteriza se encuentran sistémicamente interrelacionadas y se sustentan sobre el régimen de derecho público vigente en nuestro país. Por este motivo, y teniendo en cuenta la actividad administrativa que desarrolla la Administración Nacional de Aduanas, es que no incluye el Código Aduanero normas sustanciales de derecho administrativo, limitándose a regular solamente los procedimientos de los actos constitutivos o recursivos que hacen a la especificidad de la materia y caracteri-

zan el particularismo de su régimen.

Pero esta metodología lleva implícito el reconocimiento del régimen subyacente de derecho público. Por ello, la aplicación supletoria de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos prevista en el art. 1017 ap. 1 del Código Aduanero, significa que su aplicación corresponde, **no sólo para resolver cuestiones no previstas expresamente en el orden estrictamente formal o procesal, en el Código Aduanero, sino también en el aspecto sustancial.**

1.3.1. ¿Aplicación supletoria o directa de la L.N.P.A.?

Si tenemos en cuenta que las normas sustanciales previstas en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549 -con las modificaciones de la Ley 21.686-, regulan el ejercicio de la actividad en la Administración Pública en el orden local y nacional⁽¹¹⁾ y que la Administración Nacional de Aduanas, desempeña una función administrativa dentro del área del Poder Ejecutivo de la Nación, las normas y principios generales que regulan su actividad, deben buscarse en la **aplicación directa** de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, correspondiendo la **aplicación supletoria**, sólo respecto a normas procesales no previstas en los procedimientos regulados por el Código Aduanero.

Conforme a ello, en mi opinión, son de aplicación directa las normas que regulan la competencia del órgano y las cuestiones

(10) El art. 1017 del C.A. dispone la aplicación supletoria de las disposiciones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos en los procedimientos que se cumplieren ante el servicio aduanero, y, para las infracciones y delitos, también en forma supletoria, las disposiciones del Código de Procedimientos en lo Criminal para la Justicia Federal y los Tribunales de la Capital.

(11) "Art. 1º.- Las normas del Procedimiento que se aplicarán ante la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada, inclusive entes autárquicos, con excepción de los organismos militares y de defensa y seguridad, se ajustarán a las propias de la presente ley y a los siguientes requisitos..." Por su parte el art. 1º del Dto. 9101/72, establece: "Sin perjuicio de la aplicación de las normas de la ley 19.549 y de las aprobadas por decreto N° 1759/72, continuarán en vigencia los procedimientos siguientes... 6) los correspondientes a la Administración Nacional de Aduanas. Con posterioridad la aplicación supletoria de la LPA "en los procedimientos que se cumplieren ante el servicio aduanero" es receptada por el Código Aduanero en el art. 1017, ap. 1."

que se susciten en relación a ella -solución de contiendas negativas y positivas⁽¹²⁾, recusación y excusación de funcionarios y empleados⁽¹³⁾, los requisitos esenciales⁽¹⁴⁾ que debe reunir el acto administrativo emitido por la Aduana para que sea válido, como así también el régimen de nulidades⁽¹⁵⁾, siendo cada una de estas cuestiones citadas expresamente sólo una enunciación a título ejemplificativo.

También son de cumplimiento obligatorio para la Administración Nacional de Aduanas, los principios de **oficialidad** y de **eficacia**⁽¹⁶⁾, que han sido acogidos formalmente por el derecho administrativo, al haber sido incorporados en el Título I, art. 4 y 5 del reglamento de la ley, Dto. 1759/72, conforme a las modificaciones introducidas por el Dto. 1883/91.

El fundamento de la obligatoriedad radica en que estos principios generales, también regulan la actividad administrativa en el orden nacional y local, de la cual la Administración Nacional de Aduanas forma parte.

CAPITULO SEGUNDO

LA VALORACION ADUANERA DE LAS MERCADERIAS

2.1. Carácter reglado o discrecional de la valoración aduanera.

Siendo la valoración aduanera, una de las materias de competencia específica de la Administración Nacional de Aduanas⁽¹⁷⁾,

y partiendo del principio de que el ejercicio de la competencia propia atribuida en forma expresa, constituye una obligación legal⁽¹⁸⁾, cuya falta de cumplimiento, o el ejercicio defectuoso puede generar responsabilidad frente a terceros, es importante determinar el modo de ejercicio de esa actividad frente a lo previsto en los artículos 1 a 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, y el Protocolo relativo a la aplicación del art. VII del Acuerdo, que en adelante denominaré Acuerdo del GATT, adoptado por nuestro país mediante Ley 23.311 y reglamentado por Decreto 1026/87.

Frente a ellos, en principio parecería no haber duda de que se trata de una actividad reglada, ya que la forma en que debe efectuarse la valoración aduanera de las mercaderías, está predeterminada por la ley, inclusive estableciendo como principio, la aceptación del "**valor de transacción**" en el art. 1º y estableciendo la secuencia que debe seguirse para la aplicación de cada uno de los restantes métodos.

Pero, cuando el servicio aduanero, decide apartarse de ese principio, que constituye la base de este sistema de valoración, al ejercer el poder-facultad de elegir cualquier otro de los métodos previstos, -como solución en el caso en particular-, también está ejerciendo una actividad reglada en este aspecto, porque su espacio de libertad en la decisión está acotado por los supuestos predeterminados en la norma objetiva, lo que implica que en la aplicación de los métodos debe respetarse el orden de pre-

(12) Arts. 3, 4 y 5 de la LPA.

(13) Art. 6 de la LPA.

(14) Competencia, causa, objeto, procedimientos, motivación, finalidad y forma; art. 7 de la LPA.

(15) Arts. 14 a 20 de la LPA.

(16) Estos principios deben ser cotejados con el art. 17 de la LNPA, en cuanto impone al organismo administrativo la obligación de revocar o sustituir por razones de ilegitimidad el acto irregular viciado de nulidad absoluta, en la forma que dicha norma prescribe.

(17) Ver Ley 22.091, arts. 1º, 5º inc. d).

(18) El art. 3º de la LPA dice al respecto: "...su ejercicio constituye una obligación de la autoridad o del órgano

valencia hasta llegar a una única solución justa para el caso particular⁽¹⁹⁾.

2.2. El "valor en Aduana" es un "concepto jurídico determinado".

A partir de la Ley 23.311 y su Dto. reglamentario 1026/87, por los cuales nuestro país adoptó el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, y el Protocolo del Acuerdo (GATT), se produjo un cambio sustancial en el ámbito de la valoración de mercaderías, conforme a la normativa vigente hasta ese momento, al sustituirse el concepto de "*definición teórica de valor*" por el de "*definición positiva de valor*", sustentándose esta última en el valor de transacción, como "*la primera base del valor en aduana*"⁽²⁰⁾.

Lo manifestado en los párrafos anteriores, es a los efectos de destacar que la valoración aduanera de las mercaderías, como actividad de competencia del servicio aduanero, es reglada, y, aún en el caso de existir un margen de discrecionalidad, que consiste estrictamente en elegir la aplicación de un método distinto del de transacción establecido en el art. 1º del Acuerdo, su ejercicio también está reglado y acotado por las normas objetivas comentadas, siendo importante remarcar el carácter reglado o discrecional de esta actividad, por las consecuencias que recaen sobre la **falta de motivación** en aquellos casos en los cuales en la determinación de valor, el servicio aduanero se aparte del método establecido en el art. 1º, y su incidencia en relación al control jurisdiccional.

2.3. La valoración aduanera como acto administrativo.

Cualquiera sea la definición que se tome de acto administrativo, en general podemos coincidir que la decisión adoptada por la aduana, en oportunidad de observar el valor declarado en una operación aduanera, en particular en la cual le impone de oficio un valor, configura el dictado de un acto administrativo, al que podríamos definir tentativamente, como: toda declaración emitida por cualquier jurisdicción aduanera, que en ejercicio de la función administrativa caracterizada por un régimen jurídico exorbitante del derecho privado, le atribuye valor a una mercadería objeto de un importación apartándose del valor de transacción, generando con ello efectos jurídicos individuales directos con relación a terceros.

Si bien esta definición es perfectible, la cuestión no es polemizar en relación a la misma, sino traducir en los hechos lo que ocurre jurídicamente cuando la aduana observa el valor documentado, o valora de oficio a través de los "ajustes" que en la práctica exterioriza con distintas denominaciones.

Es precisamente la ubicación adecuada de este acto dentro del ámbito del derecho administrativo, el que le da coherencia al sistema, y es aquí donde debe aplicarse la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, conforme a lo previsto por el propio Código Aduanero en el art. 1017 Ap. 1, para lo cual deben tenerse presente los requisitos esenciales previstos en el art. 7 de la misma.

correspondiente..."

(19) Ver para este tema "Los distintos tipos de discrecionalidad", Cassagne, Juan Carlos. Derecho Administrativo. T. II, 3ª ed. act. Abeleda-Perrot. Bs. As. 1001, p. 103/104.

(20) En el Acuerdo relativo a la Aplicación del art. VII del GATT, se define el valor de transacción como la primera base para la determinación del valor en aduana, disponiéndose que este criterio debe conjugarse con el art. 8, que dispone entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos forman parte del valor en aduana.

Por las mismas razones y atento a la homogeneidad del ordenamiento jurídico contenido en la L.N.P.A., es de aplicación el régimen de nulidades previsto en la misma, debiendo tenerse presente que el Código Aduanero no contiene un régimen sustancial de nulidades de los actos⁽²¹⁾. Por este motivo debe resaltarse la importancia de lo previsto en el art. 17 de la L.N.P.A., en cuanto impone a la Administración la obligación de **revocar o sustituir aún en sede administrativa, el acto afectado de nulidad absoluta por considerarlo irregular**, tipificando el art. 14 las distintas hipótesis en las cuales el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, entre los cuales citaré por ser de interés para la problemática de la valoración aduanera, los casos previstos en el inc. b): "*b) cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado*", salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas, **falta de causa** por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados, o por **violación a la ley aplicable**, de las formas esenciales o de la **finalidad** que inspiró su dictado.

2.4. Requisitos que debe reunir el acto de valoración aduanera para su validez.

Con carácter preliminar debo hacer la distinción de que la expresión "*acto de valoración aduanera de mercaderías*", está

referida exclusivamente al acto de aplicación individual, es decir al acto jurídico que emite el servicio aduanero en la oportunidad de controlar la declaración del valor documentado en una operación de importación en particular⁽²²⁾.

Conforme a lo previsto en el art. 7 de la L.N.P.A., los elementos esenciales del acto administrativo, son: **competencia, causa, objeto, procedimiento, motivación y finalidad**.

2.4.1. Competencia.

Además de estar previsto en el art. 7 inc. a)⁽²³⁾, surge de los considerandos de la Resolución A.N.A. N° 3079/93⁽²⁴⁾, dictada con fundamento legal en las leyes 23.311 y 23.905, Dto. 1026/87 y Resolución A.N.A. 1166/92⁽²⁵⁾, que el órgano competente es la División Análisis e Información, con intervención de los Equipos de Valoración de especialidad en el ramo al que correspondan las mercaderías documentadas.

2.4.2. La causa.

La causa⁽²⁶⁾, en lo que se refiere a los "*antecedentes de hecho*", consiste en la existencia de una declaración de importación de mercaderías.

Respecto del "*derecho aplicable*", el mismo consiste en el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y su Protocolo, aprobados por nuestro país mediante Ley 23.311, reglamentada por el Poder Ejecutivo por Decreto 1026/87. Son también de aplicación

(21) Ver arts. 1050/1052 del C.A. que sólo se refiere a los vicios que afectan los procedimientos especiales.

(22) Sin perjuicio de encontrarse también en esta situación aquellas operaciones que habiendo sido registradas con anterioridad, se les efectúe un "ajuste de valor", originado en una instrucción de carácter general por medio de Telexo Circulares internas, tan común en estos días en las aduanas del interior.

(23) Ser dictado por autoridad competente.

(24) Pub. B.O. 27.796 del 29-12-93.

(25) Receptando el concepto establecido por el Consejo de Cooperación Aduanera en su Manual sobre los Controles en la Valoración Aduanera, respecto a que ese control se centralice en una sola dependencia, "...la que asumirá la responsabilidad general de la valoración".

(26) Inc. b) art. 7 LPA: "deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable".

las Resoluciones dictadas por el Administrador Nacional de Aduanas, N° 1166/92 y 3070/93, que reglamentan cuestiones técnico-operativas para la implementación del régimen, sin perjuicio de lo cual prevén puestas de relieve en particular.

Es importante destacar en este punto que este sistema de valoración de mercaderías adoptado por nuestro país, establece como principio, la aceptación del **valor de transacción** y en el supuesto en que éste no sea aceptado por el servicio aduanero, deberá aplicar los demás criterios o métodos de valoración de mercaderías en aduana, respetando la secuencia expresamente establecida en el sistema (arts. 1 a 7 del Acuerdo del GATT).

2.4.3. Objeto.

El objeto⁽²⁷⁾ concreto es **valorar aduaneramente** las mercaderías declaradas en las solicitudes de destinación de importación, y esta actividad puede consistir:

a) En la **aceptación** del valor documentado, en cuyo caso se dejará constancia de ello en el cuerpo del despacho, en los parciales 1 y 2, con las formalidades establecidas en la Resol. A.N.A. N° 3079 - Anexo III.

b) **Supeditar**⁽²⁸⁾ el valor documentado, lo que implica la iniciación de un procedimiento que realiza de oficio, el cual luego de la investigación o verificaciones que realice el servicio aduanero, puede terminar dejando sin efecto la observación formulada, con lo cual se aceptaría el valor documentado por el importador, o formu-

lando un ajuste de valor si se dan los presupuestos establecidos en el art. 8 del Acuerdo del GATT.

c) **Ajustar el valor**, directamente de oficio a través de la formulación de los cargos pertinentes.

En los supuestos individualizados b) y c) la injerencia que pueda tener el importador en el **procedimiento previo** a la emisión del acto, reviste el carácter de colaboración para con el servicio aduanero, permitiendo al importador acercar elementos de juicio que puedan contribuir para demostrar que efectivamente el valor declarado corresponde al valor de transacción de la mercaderías, que en ese momento se está cuestionando.

Pero, **aún no hay acto de valoración aduanera**. Tampoco lo hay en el anuncio que efectúa el servicio aduanero, a través de listados que exhibe en sus dependencias, para conocimiento de importadores y/o despachantes de aduana, de los ajustes de valor "*que en principio estime aplicables*", previendo un procedimiento de consultas, "*que le permitan finalmente determinar la base de valoración aplicable, ya sea ratificando o modificando su posición original*".

Como surge del párrafo transcrito⁽²⁹⁾, **la inexistencia de acto se encuentra allí reconocida**, no existiendo además duda al respecto, toda vez que uno de los caracteres del acto administrativo y que constituye además una prerrogativa para la Administración Pública, es el de la "ejecutorie-

(27) Inc. c) art. 7 LPA; debe ser "cierto y física y jurídicamente posible; debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos".

(28) La supeditación del valor documentado, en este caso es un deber-facultad que "ejerce de oficio" el servicio aduanero, de conformidad a lo establecido por las normas de aplicación (Resol. 1166/92 y 3079/93). Esta modalidad de control debe distinguirse del instituto de "declaración aduanera supeditada" prevista en los arts. 323/326 y 960 y 226/229 y 960 del Cód. Ad., para las operaciones de exportación e importación, respectivamente, que constituyen un derecho en favor del administrado, los que pueden acogerse a esta forma de declaración, cuando se den los requisitos exigidos en las normas citadas.

(29) Corresponde al punto 1.3.3., 2º párrafo in fine, -Anexo III- Resol. 3079/93.

dad⁽³⁰⁾, que le permite ejercer la facultad de disponer el cumplimiento del acto, mientras que en los listados que anuncian la tentativa de ajustes, el servicio aduanero se encuentra cumpliendo una etapa del procedimiento **constitutivo** del acto a emitirse⁽³¹⁾.

Existe entonces **acto de valoración aduanera**, cuando el servicio aduanero **acepta el valor declarado** por el importador, **lo supedita**⁽³²⁾, o cuando **formula un ajuste** disponiendo en forma inmediata la formulación de los cargos por las diferencias tributarias observadas, *por tratarse de declaraciones que trasuntan una manifestación de voluntad, que en todos los casos tienen efectos jurídicos directos e individuales respecto a terceros*, reuniéndose con ello los requisitos que definen el acto administrativo y que lo diferencian de aquellas estimaciones, en las cuales aún no se materializó la decisión de la Administración, debiendo supeditarse la misma al cumplimiento de determinadas exigencias, como consultas con el importador, aporte de pruebas, etc. o la expiración de los plazos previstos sin la colaboración de este

último, cuyo procedimiento la misma reglamentación contempla.

2.4.4. Procedimiento y forma.

Debe distinguirse el procedimiento⁽³³⁾ establecido en la Resol. 3079/93 A.N.A. de la aplicación del acto emitidos al efectuarse el control del valor.

Como consecuencia del primero puede suceder, que el servicio aduanero acepte el valor declarado por el importador originariamente en el despacho, lo supedite, o decida efectuar un ajuste.

En cada uno de estos supuestos el procedimiento y la forma⁽³⁴⁾ se encuentran estrechamente vinculados, de modo tal que si bien este último elemento se encuentra previsto en el art. 8 de la L.N.P.A., lo incluyo en este punto, por la particular modalidad que presenta en el acto de valoración aduanera, lo que surgirá de los supuestos que analizaré a continuación.

a) aceptación del valor.

Esta hipótesis está prevista en la reglamentación⁽³⁵⁾, y conforme a ella la manifestación del servicio aduanero se exterioriza

(30) Cassagne, Juan Carlos. La Ejecutoriedad del Acto Administrativo, págs. 52 y ss. Abeledo-Perrot. Bs. As. 1971.

(31) Mediante la norma citada en la nota anterior se reglamenta este procedimiento, estableciéndose los plazos para que el importador presente elementos de juicio, estando previsto que una vez vencidos los mismos o finalizado el plazo establecido para ello, el Equipo de Valoración interviniente deberá expedirse en el plazo de diez días, luego de los cuales, para el supuesto de considerarse procedente el ajuste "se remitirá la carpeta del despacho a la Sección Liquidaciones o su equivalente en las Aduanas del interior a los fines de practicarse en ellas la liquidación, intimación y cobro de los cargos por la diferencia de tributos correspondientes (ver misma norma, último párrafo).

(32) En este supuesto existen efectos jurídicos directos e individuales, que ponen en evidencia la existencia de "acto administrativo" a través de la ejecutoriedad del mismo, que se evidencia en la mayoría de los casos en la exigencia de constitución de garantía para afianzar la diferencia de derechos y gravámenes que puedan pretenderse cobrar como consecuencia del mayor valor que se le atribuye a la mercadería, siendo que además este requerimiento se efectúa bajo la intimación de aplicarse lo previsto en los arts. 994 y 100 del Código Aduanero.

(33) Por su parte el art. 7 inc. d) de la LPA, prescribe: "antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos e intereses legítimos.

(34) Art. 8 LPA: El acto administrativo se manifestará expresamente y por escrito; indicará el lugar y fecha en que se lo dicta y contendrá la firma de la autoridad que lo emite; sólo por excepción y si las circunstancias lo permitieren podrá utilizarse en forma distinta.

(35) Punto 1.3.1., Anexo III, Resol. cit.

a través de la constancia en el cuerpo del despacho con la rúbrica y sello del agente interviniente al dorso de los ejemplares 1 y 2 del despacho en el campo "Valoración Conforme"⁽³⁶⁾.

b) supeditación del valor.

Se encuentra previsto dentro del procedimiento la **obligación de efectuarla con informe fundado**, en el cual **debe expresarse el motivo de la supeditación de valor y, en su caso la exigencia de la garantía**.

De acuerdo al procedimiento a seguir⁽³⁷⁾, también en este caso la forma de exteriorización está normada, y consiste en dejar constancia de esta circunstancia mediante la aplicación de un sello a insertarse al dorso de la carpeta del despacho y parciales 1 y 2, **pudiendo exigirse o no garantía** de acuerdo a lo que correspondiere, ya que es facultativo de los Equipos de valoración la adopción de esta decisión⁽³⁸⁾.

Pero debe tenerse presente:

b') que en caso de exigirla debe fundar la decisión (1.3.2. in fine);

Además, como el procedimiento prevé un plazo para su conclusión:

b'') si se considera que no es necesario exigir garantía, debe cumplirse con las intervenciones y secuencias previstas en el mismo, debiendo concluir el procedimiento dentro de los 120 (ciento veinte) días contados desde la fecha en que se produjo la "supeditación", y sólo en casos debida-

mente fundados y con la intervención del Secretario Técnico se podrá prorrogar este plazo por otro de igual término con carácter de adicional;

b''') si la garantía fue exigida, también se encuentra previsto un plazo de 120 (ciento veinte) días para su vigencia, el **que puede ser prorrogado de oficio** por la División Análisis e Información, con la previa intervención del Secretario Técnico, por igual período y por única vez, "*de ser necesario, a los fines de finiquitar la investigación*"⁽³⁹⁾, incluyéndose especialmente la previsión de que **de no haberse prorrogado de oficio quedarán automáticamente liberadas y a disposición de los interesados**, quienes deberán solicitar la devolución mediante el trámite de práctica.

c) efectuar ajustes de valor.

El procedimiento es el establecido en el punto 1.3.3. de la Resol. 3079/94 que establece el régimen de consultas previas, con **participación -no obligatoria-** del importador, conforme a lo previsto en el Acuerdo del GATT.

2.4.5. Motivación.

La motivación para distinguirla del "motivo" ha sido definida como la exteriorización o exposición de los motivos del acto administrativo⁽⁴⁰⁾.

Este requisito esencial del acto administrativo, además de estar previsto en el

(36) Dice la reglamentación: "Aceptar el valor documentado: en cuyo caso dejará constancia de ello en el cuerpo del despacho (parcial 1 y 2), mediante firma y sello aclaratorio del agente interviniente a insertarse al dorso de los ejemplares mencionados en el Sector Valoración Conforme. Posteriormente lo remitirá a la Oficina de Registros de la Aduana de Buenos Aires o sus similares en las Aduanas del interior".

(37) Punto 1.3.2., norma cit.

(38) Ver puntos 1.3.2. y 1.2., Anexo III, norma cit.

(39) Ver punto 1.3.2., Anexo III, Resol. cit., párrafo 10.

(40) De La Vallina Velarde, Juan Luis. La motivación del acto administrativo. Madrid, 1967. Estudios Aduaneros, p. 10.

inc. e) del art. 7 de la L.N.P.A.⁽⁴¹⁾, es exigido expresamente en la reglamentación aduanera en análisis en el punto 1.3.1. al establecer que tanto el motivo de la supeditación de valor como en su caso la exigencia de garantía deben efectuarse con un informe fundado.

También en el procedimiento de consultas con el importador, previo a la realización de "ajustes de valor", la misma reglamentación exige que en la confección de los listados que serán exhibidos, "se indicará someramente el fundamento de los mismos"⁽⁴²⁾.

En ambos casos este recaudo recepta el requisito previsto en el art. 7 inc. e) de la L.P.N.A., exigiendo concretamente esta norma para que haya "motivación", la reunión de tres aspectos sustanciales que la conforman y que son los siguientes: "los hechos y antecedentes que le sirven de causa", "el derecho aplicable" y "las razones que inducen a emitir el acto".

Resulta imperativo entonces para el servicio aduanero, fundar todos los actos por los cuales "supedite un valor" o practique un "ajuste", estando obligado a ello por lo dispuesto por la misma norma que reglamenta esta actividad, para lo cual deberá satisfacer los tres aspectos sustanciales que conforman este requisito, siendo su fuente normativa el art. 7 inc. 3) de la L.N.P.A. y el art. 1017 ap.1. del Código Aduanero.

Esta exigencia se hace más imperativa aún cuando existe discrecionalidad, sobre

cualquier aspecto de la misma cuestión. Al respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo: "la circunstancia de que la Administración obre en ejercicio de facultades discrecionales, en manera alguna puede constituir un justificativo de su conducta arbitraria" y "que es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades, el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dicha exigencia sin que por ello implique la violación del principio de división de poderes que consagra la Constitución Nacional", dependiendo dicha verificación de la existencia de un acto debidamente motivado⁽⁴³⁾.

En este supuesto la incidencia de las motivaciones de hecho y de derecho que efectúa el funcionario que debe decidir, deben quedar suficientemente explicitadas, ya que el requisito de la motivación constituye una tutela para impedir el abuso de poder⁽⁴⁴⁾.

La falta de motivación en que incurre el servicio aduanero cuando efectúa ajustes de valor ha sido observada también por uno de los coautores del Código Aduanero⁽⁴⁵⁾, recordando el requisito previsto en el art. 7 de la L.N.P.A., en el inciso e) y su remisión al b), de los cuales surge la existencia de los tres aspectos sustanciales que conforman el concepto de "motivación" a los que hice referencia en párrafos anteriores.

(41) Que prescribe: "deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo". Inc. b): "deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable".

(42) Ver p. 1.3.3.3., 2º párrafo, Resol. cit.

(43) Receptado por la jurisprudencia mencionada en nota anterior. Fallos 298-223; 305-1489; 306-126 "Berruti, Rafael c. Ministerio de Cultura y Educación", mayo 9 de 1985.

(44) Asilo entendió el voto de la mayoría en forma unipersonal in re, "González Vilar, Carmen c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires"... C.N.Especial Civil y Com., en pleno. Agosto 28 de 1987, diario ED 25-10-8, fundando su opinión en la jurisprudencia que cita en el punto 2) párrafo 5º in fine.

(45) Cotter Moine, Juan Patricio. "Breves reflexiones sobre los ajustes de valor y de posición arancelaria", Revista de Estudios Aduaneros, Bs. As., Año II, Nº 4, p. 78 y ss.

2.4.6. La finalidad.

Este requisito⁽⁴⁶⁾ persigue que el órgano emisor del acto cumpla con la finalidad que tuvo en miras el legislador al otorgarle en el caso, el deber-facultad de valorar aduaneramente una mercadería y el apartamiento de lo previsto en la norma -art. 7 inc. f) L.N.P.A.-, constituye el vicio de "desviación de poder".

CAPITULO TERCERO

INVALIDEZ DEL ACTO DE VALORACION

3.1. Los vicios del acto.

Considerado el acto de valoración aduanera de las mercaderías como acto administrativo, debo poner de relieve que la ausencia de sus requisitos esenciales vician al acto que se haya dictado en esas condiciones, con la nulidad absoluta e insanable, conforme lo previsto en el art. 14 inc. b) de la L.N.P.A.

Por este motivo, no teniendo la legislación aduanera un régimen especial de nulidades como derecho sustancial, corresponde la aplicación directa del Sistema General de Invalidez Administrativa y de las normas positivas previstas en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, conforme a lo previsto en el art. 1017 ap. 1. del C.A., en razón de que por el particularismo del derecho aduanero, tanto las normas sustanciales como formales del derecho aduanero son de naturaleza federal, no obstante que las leyes de procedimientos administrativos se caracterizan por su vigencia en el ámbito local.

Lo expuesto no significa la existencia de un apartamiento o contradicción con el

procedimiento especial de impugnación previsto en el art. 1053/1054 y sstes. del Código Aduanero, el cual no es objeto de observación alguna en el desarrollo del tema, sino por el contrario, éste constituye el procedimiento recursivo especial, -por ello en ese estadio sólo puede aplicarse supletoriamente la L.N.P.A.-, mientras que al tratar el tema de la valoración aduanera de las mercaderías, me estuve refiriendo al "procedimiento originario" que debe cumplir el servicio aduanero para valorar una mercadería objeto de una importación, y aquí es donde corresponde la aplicación directa de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos en su **aspecto sustancial**, ya que la regulación de la actividad administrativa en lo que hace a la emisión de actos de esa índole en el orden local y nacional, sólo se encuentra reglada por esta Ley.

Como corolario de lo expuesto y en lo que hace a la efectividad, alcance de la defensa y efectos de la sentencia, no es lo mismo una sentencia **estimatoria** a favor del administrado que declare la nulidad del acto de valoración aduanera impugnado en sede jurisdiccional, que la que simplemente revoque la resolución aduanera impugnada, ya que existen diferencias por sus efectos económicos y jurídicos.

Por otra parte y desde el punto de vista del servicio aduanero si en cumplimiento del principio de eficiencia y oficialidad, entre otros, ajustara su conducta en el aspecto sustancial a los requisitos establecidos por el art. 7 de la L.N.P.A., se eliminaría el riesgo de emitir actos virtualmente nulos con las consecuencias que de ellos se derivan.

(46) "habrá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto..."