

LA LEY DE RESERVA DE CARGAS Y LA IMPORTACION DE MERCADERIAS LIBRES DE DERECHOS

por Julio Carlos Lascano

I.- El Régimen de Reserva de Cargas

Con el propósito de alentar el desarrollo de la flota mercante nacional, la Ley de Reserva de Cargas⁽¹⁾ impuso la obligación de transportar en buques de bandera nacional toda mercadería importada con destino al sector público nacional, provincial o municipal.

El art. 4º hizo extensiva la obligación a las importaciones del sector privado, siempre que estuvieren financiadas o avaladas por organismos de crédito pertenecientes a la banca oficial.

Esta norma dispuso, además, que las **importaciones favorecidas con franquicias o beneficios de tipo cambiario, impositivo, aduanero o de cualquier otra índole se hallaban también alcanzadas por el régimen de reserva.**

El hecho de que la mercadería tuviera asignado un derecho del 0% en la Nomenclatura Arancelaria fue interpretado durante muchos años, por la Autoridad de Aplicación del régimen, en el sentido de que por sí sólo no justificaba un encuadre del caso en ninguna de las hipótesis de franquicias o beneficios aduaneros contempladas en el art. 4º de la Ley 18.250⁽²⁾.

Sin embargo, cuando en el año 1988 se determinó para el mineral de hierro

un arancel del 0%⁽³⁾, la Dirección Nacional de Transporte Fluvial y Marítimo resolvió modificar su apreciación del tema, sosteniendo a partir de entonces que la medida significaba un beneficio de tipo aduanero que hacía aplicable la reserva del art. 4º⁽⁴⁾.

Este criterio contradecía palmariamente el texto de la Resolución SMM N° 357/86, cuyo art. 12 estableció expresamente la solución contraria, motivo por el cual fue sustituida por la Resolución SST N° 105/90, norma que omite toda alusión al particular.

Por otra parte, la Dirección instruyó a la Administración Nacional de Aduanas en el sentido de que debían considerarse cargas reservadas a todas aquellas mercaderías que tuvieran asignado un derecho del 0% en la Resolución ME N° 1402/90⁽⁵⁾.

En un caso vinculado con una importación de mineral de hierro, la Procuración del Tesoro de la Nación produjo un dictamen que rebatía acertadamente los argumentos invocados en las resoluciones y directivas emitidas en el área del Ministerio de Obras y Servicios Públicos, dándole la razón al importador⁽⁶⁾. El Dictamen se fundamenta principalmente en argumentos de naturaleza técnica, a los cuales nos referiremos a continuación.

(1) Ley 18.250, con las modificaciones introducidas por la ley 19.877.

(2) Resoluciones SSMM N° 518/72 (B.O. 14/12/72), art. 8º; SEIM N° 507/76 (B.O. 17/01/77), art. 8º; MOSP N° 886/84, art. 8º (B.O. 30/10/84) y SMM N° 357/86, art. 12 (B.O. 25/09/90).

(3) Decreto 345/88, art. 8º y Resoluciones ME Nros. 203/88, 1402/90 y 86/81.

(4) Providencia Resolutiva SMM N° 382/88 y Resolución MOSP N° 51/89.

(5) Telex N° 399 de la Dirección Nacional de Transporte Fluvial y Marítimo del 27/02/91.

(6) Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación del 6 de mayo de 1991 (Expte. N° 23.516/88 -Ex Secretaría Marítima Mercante- Ministerio de Obras y Servicios Públicos).

1.- *En cuanto a la primera cuestión*, cabe señalar que las exenciones, en sentido lato, consisten en hechos a situaciones que enervan con distinta intensidad la eficacia del hecho imponible de un tributo.

Cortan, por así decirlo, el nexo existente entre la hipótesis prevista por la ley tributaria como objeto de imposición y el mandato de pago.

En el caso de las exenciones, en sentido estricto, el mandato de pago queda neutralizado de manera **total** con relación al sujeto pasivo de la obligación.

Es por ello que, aún cuando un hecho de la realidad económica se encuentre previsto en la ley como objeto de imposición (hecho imponible), uno o varios sujetos del universo potencial de contribuyentes aparece exceptuado de la obligación de pago en forma total por expresa indicación de la ley.

Tratándose de beneficios o franquicias, siempre en sentido restringido, la desconexión es **parcial** o **temporal**, o bien una combinación de ambas.

Según Villegas, hay beneficio cuando la desconexión entre hipótesis y mandamiento de pago no es total sino **parcial**, siendo disímiles los nombres que las distintas leyes tributarias asignan a estos beneficios, tales como franquicias, desgravaciones, amortizaciones aceleradas, etc.⁽¹⁰⁾

Siguiendo a este autor, en algunos casos el sujeto paga el tributo, pero en menor cantidad, y en otros la dispensa del pago se extiende por un cierto período de tiempo más o menos prolongado. En pocas palabras, para que pueda

existir una exención, beneficio o franquicia de tipo impositivo existe acuerdo en considerar como requisito inexcusable la existencia misma de la obligación tributaria dispensada por ley⁽¹¹⁾.

La jurisprudencia ha señalado, a este respecto, que no puede afirmarse que alguien está obligado al pago de un gravámen cuando está ausente uno de los elementos que permite liquidar la deuda fiscal, como es la alícuota, pues en tal caso no existe obligación tributaria y, por lo tanto, no existe tributo⁽¹²⁾.

2.- El segundo presupuesto esencial consiste en la existencia de un "sacrificio fiscal".

Se habla técnicamente de sacrificio fiscal cuando el Fisco deja de percibir un gravámen que habría cobrado de no mediar una dispensa legal en favor del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

En estas circunstancias, el sacrificio del accesor se traduce, por razones de interés público, en un correlativo beneficio del deudor.

La necesidad de un concreto sacrificio fiscal ha sido puesta de relieve por los tribunales en ocasión de examinar el texto del art. 4º de la ley Nº 18.250, habiéndose dicho en este sentido que "la amplitud del precepto citado evidencia que la ley ha impuesto una restricción a la libertad de comercio, tendiente a lograr una eficaz protección y estímulo de la Marina Mercante propia, a todos aquéllos que resultan beneficiarios de un sacrificio fiscal de cualquier índole"⁽¹²⁾.

(10) Villegas, Héctor: Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario, t. I, pg. 248.

(11) Jarach, Dino, Curso superior de derecho tributario, Ed. Linceo Profesional Cima, 1957, t. I, p. 204; Alsina-Basaldía - Cotter Moine, Código Aduanero, Ed. Abeledo - Perrot, 1990, t. IV, p. 378. En igual sentido se expidieron la Dirección Nacional de Impuestos y la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía, a requerimiento de la Procuración del Tesoro en el Expediente Nº 23.516/88 citado.

(12) C.N. Cont. Adm., Sala IV, "Indabest S.A. c/Estado Nacional (S.E.I.M.) s/apelación". Por su parte, la Procuración sostuvo que "desde este punto de vista conceptual no resulta dudoso que las mercaderías alcanzadas por el arancel cero no están sujetas a gravámen y, por lo tanto, no son objeto de dispensa alguna... Si la posibilidad de crédito fiscal no existe, tampoco, entonces, se configura sacrificio fiscal por la no tributación cuando ésta es consecuencia de que la importación no esté gravada, como ocurre en el supuesto del arancel cero" (P.T.N., Dict. cit., Consid. III, 4).

1.- En cuanto a la primera cuestión, cabe señalar que las exenciones, en sentido lato, consisten en hechos a situaciones que enervan con distinta intensidad la eficacia del hecho imponible de un tributo.

Cortan, por así decirlo, el nexo existente entre la hipótesis prevista por la ley tributaria como objeto de imposición y el mandato de pago.

En el caso de las exenciones, en sentido estricto, el mandato de pago queda neutralizado de manera total con relación al sujeto pasivo de la obligación.

Es por ello que, aún cuando un hecho de la realidad económica se encuentre previsto en la ley como objeto de imposición (hecho imponible), uno o varios sujetos del universo potencial de contribuyentes aparece exceptuado de la

existir una exención, beneficio o franquicia de tipo impositivo existe acuerdo en considerar como requisito inexcusable la existencia misma de la obligación tributaria dispensada por ley⁽¹¹⁾.

La jurisprudencia ha señalado, a este respecto, que no puede afirmarse que alguien está obligado al pago de un gravamen cuando está ausente uno de los elementos que permite liquidar la deuda fiscal, como es la alícuota, pues en tal caso no existe obligación tributaria y, por lo tanto, no existe tributo⁽¹²⁾.

2.- El segundo presupuesto esencial consiste en la existencia de un "sacrificio fiscal".

Se habla técnicamente de sacrificio fiscal cuando el Fisco deja de percibir un gravamen que habría cobrado de no mediar una dispensa por la ley.

gratificación, desgravaciones, amortizaciones aceleradas, etc.⁽¹⁰⁾.

Siguiendo a este autor, en algunos casos el sujeto paga el tributo, pero en menor cantidad, y en otros la dispensa del pago se extiende por un cierto período de tiempo más o menos prolongado. En pocas palabras, para que pueda

existir un sacrificio fiscal, debe haber una restricción a la libertad de comercio, tendiente a lograr una eficaz protección y estímulo de la Marina Mercante propia, a todos aquéllos que resultan beneficiarios de un sacrificio fiscal de cualquier índole⁽¹²⁾.

habiendo dicho en este sentido que "la amplitud del precepto citado evidencia que la ley ha impuesto una restricción a la libertad de comercio, tendiente a lograr una eficaz protección y estímulo de la Marina Mercante propia, a todos aquéllos que resultan beneficiarios de un sacrificio fiscal de cualquier índole⁽¹²⁾".

(10) Villegas, Héctor: Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario, t. I., pg. 248.

(11) Jarach, Dino, Curso superior de derecho tributario, Ed. Liceo Profesional Cima, 1957, t. I, p. 204; Alsina-Basaldía - Cotter Moine, Código Aduanero, Ed. Abeledo - Perrot, 1990, t. IV, p. 378. En igual sentido se expidieron la Dirección Nacional de Impuestos y la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía, a requerimiento de la Procuración del Tesoro en el Expediente N° 23.516/88 citado.

(12) C.N. Cont. Adm., Sala IV, "Indabest S.A. c/Estado Nacional (S.E.I.M.) s/apelación". Por su parte, la Procuración sostuvo que "desde este punto de vista conceptual no resulta dudoso que las mercaderías alcanzadas por el arancel cero no están sujetas a gravamen y, por lo tanto, no son objeto de dispensa alguna... Si la posibilidad de crédito fiscal no existe, tampoco, entonces, se configura sacrificio fiscal por la no tributación cuando ésta es consecuencia de que la importación no esté gravada, como ocurre en el supuesto del arancel cero" (P.T.N., Dict. cit., Consid. III, 4).

