

PREFERENCIAS ADUANERAS (Parte Segunda)

Garantías Aduaneras

POR ENRIQUE C. BARREIRA

SUMARIO

- I. La razón de ser del régimen de garantía aduanera.
- II. Supuestos de aplicación del régimen de garantía aduanera.
 - II.a) Libramiento de mercadería sujeta a eventuales créditos por diferencia de tributos aduaneros.
 - II.b) Libramiento de mercadería cuando el pago de los tributos aduaneros se encuentra sujeto a una espera o facilidad.
 - II.c) Libramiento de mercadería sometida a una destinación suspensiva de importación temporaria.
 - II.d) Libramiento de mercadería sometida a una destinación suspensiva de exportación temporaria.
 - II.e) Libramiento de mercadería con franquicias o beneficios de tributos a la importación.
 - II.f) Libramiento de mercadería sin la presentación de documentación complementaria.
 - II.g) Libramiento de mercadería sujeta a la eventual aplicación de derechos antidumping o compensatorios.
 - II.h) Libramiento de mercadería sujeta a sumario por un eventual hecho ilícito que podrá devenir en un crédito aduanero por multa.
 - II.i) Liberación de mercadería oportunamente secuestrada por presunta infracción aduanera.
 - II.j) Eventual incumplimiento de un tránsito aduanero.
 - II.k) Cobro anticipado de draw back.
 - II.l) Cobro anticipado de reintegros a la exportación.
 - II.m) Habilitación de un lugar como depósito aduanero.
- III. La garantía global.
- IV. Recursos contra la resolución que denegare o dificultare el otorgamiento del régimen de garantía.

- V. Formas que pueden adoptar las garantías.
 - V.1. Facultades de la aduana para determinarlas y del administrado para escogerlas.
 - V.2. Tipos de garantías por las que puede optar el administrado.
 - V.2.1. Depósito de dinero en efectivo.
 - V.2.1.1. Los intereses y la actualización por depreciación monetaria, de los importes restituidos por la aduana al administrado que los entregó en garantía.
 - V.2.2. Depósito de títulos de la deuda pública.
 - V.2.3. Garantía bancaria.
 - V.2.4. Seguro de garantía.
 - V.2.5. Garantía real, en primer grado de privilegio, para asegurar una espera o facilidad de pago.
 - V.2.6. Afectación de la coparticipación federal en el producido de impuestos nacionales, si quien debe garantizar fuera un ente o dependencia centralizada o descentralizada de las provincias o municipalidades.
 - V.2.7. Aval del Tesoro nacional, si quien debe garantizar fuera un ente o dependencia centralizada o descentralizada de la Nación.
 - V.2.8. Simple garantía, consistente en “cartas compromiso” o “letras caucionales”.
- VI. Supuestos en los cuales está prohibida la aplicación del régimen de garantía.
 - VI.1. Casos en los cuales el libramiento puede afectar la decisión pendiente
 - VI.2. Casos en los cuales el libramiento puede frustrar la eventual aplicación de una pena de comiso
 - VI. 3. Casos en los cuales el libramiento puede frustrar una eventual prohibición
 - VI.4. Casos en que faltan recaudos o la garantía no ofrece seguridades suficientes
- VII. La utilización del régimen de garantía no implica prejuzgamiento respecto de la decisión pendiente de dictado.
- VIII. El bien afectado a la garantía se subroga en la mercadería que se librare como consecuencia de ella.
- IX. Conclusiones.

I. LA RAZÓN DE SER DEL RÉGIMEN DE GARANTÍA ADUANERA

1) El ingreso o egreso de mercaderías al territorio aduanero requieren del cumplimiento de los requisitos necesarios para acreditar, no sólo la titularidad de la mercadería por parte de quienes quieren disponer de ella, sino también su origen,

causales de excepción a ciertas restricciones o prohibiciones de carácter relativo o de exención del pago de los tributos que gravaren la importación o exportación,

2) Estas tareas de control pueden generar controversias entre la aduana y el importador o exportador respecto de la eventual procedencia

de pagos adicionales de tributos o la posible aplicación de sanciones de contenido económico por la comisión de alguna infracción, en cuyo caso el servicio aduanero podrá detener el despacho tendiente al libramiento de la mercadería que se hallare en el ámbito aduanero; fuere porque los tributos deban abonarse con anterioridad al mismo (art. 789 C. Aduanero) o porque al instruirse el sumario se ordenara automáticamente la detención del despacho a fin de asegurar que la mercadería responda por la eventual deuda que surgiera del litigio (art. 1085 C. Aduanero).

3) La detención del despacho permite a la aduana mayor seguridad para el control pero además, resguarda su derecho de preferencia sobre la mercadería en zona primaria aduanera perteneciente a los deudores, garantes o responsables, a los fines del cobro del crédito aduanero, así como también, preserva su derecho de retención sobre ella, el cual se perdería de procederse al libramiento (arg. del art. 3943 C. Civil).

4) Se plantea así el choque de dos intereses contrapuestos: la celeridad del comercio versus la seguridad del control de la mercadería que se importa o exporta, los cuales son inversamente proporcionales pues, a mayor seguridad menor celeridad y viceversa.

5) El régimen de garantía aduanera apunta, justamente a equilibrar estos intereses, permitiendo la celeridad del despacho requerida por el comercio sin enervar la seguridad requerida por el servicio aduanero para el control del tráfico. Esta es la razón por la cual el “Convenio Internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros” conocida como Convención de Kyoto de 1973, así como la nueva versión introducida por el “Protocolo de Enmienda” en Bruselas en 1999, propugnaron este sistema.

6) Éste pretende superar los inconvenientes

para el administrado, sin por ello perjudicar los derechos de la aduana, permitiendo que los importes o bienes que dichos responsables otorguen en garantía a la aduana se subroguen en lugar de la mercadería que se libera. El bien (cosa o derecho con valor económico) otorgado en garantía, ocupa, así, el lugar de la mercadería cuyo libramiento se procura, de tal suerte que en virtud de dicha subrogación, dicho bien se encuentre, en adelante, sujeto a las mismas condiciones en que se encontraba la cosa sustituida¹, incluidos los privilegios que la aduana posea respecto de ésta (art. 460 C. Aduanero).

7) En el Código Aduanero Argentino, los supuestos de garantía que se contemplan se refieren a:

- a) mercaderías que se encontraren en zona primaria aduanera afectadas a los derechos y privilegios del servicio aduanero y cuyos titulares quieren retirarlas en forma definitiva o con sujeción a una destinación suspensiva (Art. 453, incisos a), b), c), d), e), f), g), h), i) y j) del C. Aduanero);
- b) cobros percibidos por los particulares cuando la aduana efectúa pagos anticipados por la devolución de tributos interiores o de importación de insumos utilizados en la elaboración de la mercadería exportada (Art. 453, incisos k) y l), del C. Aduanero);
- c) eventuales cobros de tributos y multas que respecto de quienes realizaren actividades en las cuales esas vicisitudes son comunes; como es el caso de los administradores de depósitos aduaneros (Art. 435 inc. m), que reconoce cierta semejanza con el caso de las garantías exigidas a otros auxiliares del servicio aduanero para el ejercicio de su cometido que, pese a no encontrarse incluidas en este artículo, se encuentran previstas en otras disposiciones del mismo código, tal como sucede con los despachantes de aduana (art. 41, ap. 2, inciso e), agentes de transporte aduanero (art. 58, ap. 2, inc. d); importadores y exportadores (art. 94, ap. 2, inci-

1. COLMO, Alfredo, “De las obligaciones en general”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1961, § 647, pag. 444.

so c, y 97 inciso b) y el ya citado caso de los administradores de depósitos aduaneros (arts. 208, inciso d del C. Aduanero); o d) el levantamiento de la clausura provisional dictada en el transcurso de un procedimiento de tenencia de mercadería extranjera en plaza sin que se acredite su legítima introducción (arts. 989 apartado 2 y 990 inciso a) del C. Aduanero).

8) Las decisiones finales en las controversias que se suscitaren en relación con la mercadería detenida en zona primaria suelen demorar, pudiendo frustrar el negocio que tuvo en mira el importador o el exportador al emprenderlo o bien hacerlo mucho menos beneficioso, por lo que, si al fin del proceso se le otorgara la razón al particular, el daño infligido sería irreversible. Ante estas circunstancias, si el administrado no pudiera obtener rápidamente la mercadería por vía de esta sustitución debería enfrentarse con la opción de perjudicarse con la demora o allanarse a la pretensión aduanera.

9) Esta situación de desventaja puede ser legítima si la aduana se enfrenta a una clara situación de incumplimiento, pero no siempre es así. A veces la detención de la mercadería por la aduana es motivada en errores de apreciación o interpretación del funcionario de turno, otras veces se debe a un malentendido celo en la recaudación fiscal o a una artificial "urgencia fiscal" o, también, a un inconfesado propósito de protección, que va más allá de lo admitido por la propia ley. No es raro, en la práctica, encontrar barreras aduaneras indirectas disfrazadas con el ropaje de originales o antojadizas interpretaciones tendientes a dificultar las importaciones.

10) Por último, no podemos omitir los casos de malos funcionarios aduaneros que pretextan errores o irregularidades inexistentes, con el fin de colocar en una situación angustiante al impor-

tador o al exportador urgido por el despacho de su mercadería. La expectativa del daño que la inevitable demora de una detención del despacho genera, puede ser el nido de una doble corrupción, pues al delito cometido por el funcionario venal se añade el que comete el importador o exportador al prestarse a su consumación, haciéndose cómplice y confidente del mismo.

11) Para asegurar el respeto de los derechos del administrado y de neutralizar o, al menos, disminuir considerablemente estos males, el Código se sustenta, por una parte, en el régimen de impugnación o de recurso, con efecto suspensivo en contra la medida ilegítima, tal como surge de los arts. 1058 inciso a) ², 1134, 1136 y 1172; y por otra en el régimen de garantía que permita una rápida liberación de la mercadería mientras tramita el procedimiento antes mencionado, lo que se desprende de la lectura de los arts. 453 a 465.

12) A fin de garantizar la seguridad jurídica y dar estabilidad al régimen de garantía, se le otorgó jerarquía de ley formal, procurando evitar su manoseo y manipulación con fines no siempre confesables. Se procuró, así, evitar la tentación de los sucesivos y cambiantes funcionarios de turno, de modificar sus partes más sensibles, es decir las que mayor gravitación tienen respecto de la garantía de propiedad y defensa en juicio. En este sentido la Convención de Kyoto revisada en 1999, en el Anexo General, Capítulo 5 ("Garantía"), Norma 5.1, expresó que "*La legislación nacional enumerará los casos en que se exige una garantía y especificará las formas en que ésta debe presentarse*".

13) La estabilidad se hace especialmente necesaria en cuanto a:

- a) los supuestos en los cuales el servicio aduanero puede exigir la constitución de garantía, por lo que el Código, siguiendo

2. El grave e injustificado retroceso que para la transparencia de los procedimientos aduaneros implicó la modificación de este artículo por la ley 25.986 que eliminó el efecto suspensivo para los supuestos contemplados en los incisos b) y e) del art. 1053, dejó a salvo, al menos, el efecto suspensivo de las impugnaciones contra los actos administrativos que determinan tributos (ver BARREIRA, Enrique C. "*Reformas al Código Aduanero introducidas por la ley 25.986*", Capítulo III, en la revista Jurisprudencia Argentina, editorial Lexis Nexis fascículo n° 7 del 18 de mayo de 2005).

la tradición de la legislación que lo precedió ³, procura establecerlos de la manera más taxativa posible, a fin de evitar que sea requerida cuando no se justificara, o cuando se pretendiera desviar su finalidad para gravar el patrimonio del administrado con medidas cautelares administrativas sin la necesaria y previa intervención judicial. En los casos en que la garantía sustituye a la mercadería librada que se encontraba en zona primaria aduanera, el hecho de que la aduana formule un cargo suplementario no le permite exigirla. Si aún éste no está ejecutoriado. Sin embargo ha sucedido que la aduana pretendió exigir que los administrados que pretendieran impugnar cargos por determinación tributaria suplementaria, constituyeran garantía como recaudo previo, con lo cual no solamente exigían una conducta no admitida por la ley sino que vulneraban el dere-

cho de defensa, lo que fue corregido por la entonces Secretaría de Hacienda ordenando la eliminación de ese requisito ⁴;

b) los importes máximos exigibles para su constitución ⁵, a fin de evitar que el servicio aduanero pueda, innecesaria o indebidamente, exigir garantías por importes que dificulten o imposibiliten que el interesado pueda ejercer su derecho ⁶; y

c) las formas que deben adoptar dichas garantías, a fin que no se impida el uso de aquellas que ofrecen mayor facilidad y menor costo al administrado (ver párrafos 76 y siguientes de este trabajo). Las formas de las garantías son instrumentos que deben estar al servicio del fin propuesto que debe ser el de provocar el menor perjuicio posible al operador particular asegurando, a la vez, el crédito aduanero. Esa finalidad no se cumple si la aduana exige al interesado una forma de garantía más gravosa

3. Artículo 133 y 133 bis de la Ley de Aduana introducidos por la ley 19.890.

4. A través de la Resolución 151/96 (ex - Secretaría de Hacienda) se instruyó a la Administración Nacional de Aduanas para que corrigiera el criterio que contemplaba el ANEXO III de la Resolución N° 3079/93 (ANA), toda vez que el artículo 453 del Código Aduanero no contemplaba la exigencia de la constitución de garantías en casos de determinaciones tributarias de valor una vez que la mercadería ya había sido librada. Dicha resolución del superior expresó que el régimen de garantía regulado por dicha normativa tenía por finalidad permitir el libramiento de la mercadería ante la eventual exigencia por diferencia de tributos, y no como requisito para no ser considerado autor de la infracción prevista en el art. 994 del mismo cuerpo legal. En virtud de dicha instrucción del superior, la aduana mediante la Resolución 474/97 de la D.G.A. publicada en el Boletín Oficial del 23/01/98, dejó sin efecto el requisito de constitución de garantía para los supuestos de impugnaciones que hubieran sido articuladas por los administrados contra los ajustes de valor en materia de importación. Esta situación se repitió en materia de exportación a través de la Resolución General (AFIP) N° 620/99, luego derogada a la luz del precedente antes mencionado.

5. En la legislación anterior al Código Aduanero Argentino, estos importes máximos surgían de la propia Ley de Aduana, pero en aquellos en que ésta omitió precisarlos, fueron fijados por el Poder Ejecutivo en el Decreto 7069/72. En el actual art. 453 del C.A.A. cada supuesto en que la aduana debe requerir garantía contempla el tope máximo a garantizar, salvo los casos de garantías globales.

6. Si bien la Norma 5.2 del Capítulo 5 (“Garantía”) del Anexo General al Protocolo de Enmienda al Convenio Internacional para la simplificación y armonización de los Regímenes aduaneros (Bruselas 1999) prevé que la aduana determinará el monto de la garantía, ello no significa que lo pueda hacer sin limitaciones, lo que surge claro de la Norma 5.6. según la cual : *“Cuando se exija una garantía, el monto de la misma será tan bajo como sea posible y, respecto al pago de los derechos e impuestos, no excederá al monto eventualmente exigible”*.

7. Así lo resolvió la Cám. Fed. Cont. Adm., Sala V, en autos “Córdoba Bulones S.A. s/ Medida cautelar c/ Estado Nacional – DGA” del 21/05/2009. En el caso, el servicio aduanero exigió al importador que constituyera garantía, mediante dinero en efectivo o aval bancario, en los términos del Art. 453 inciso a) del Cód. Aduanero, a fin de obtener el libramiento a plaza de mercadería cuyo valor declarado cuestionó porque discrepaba con los llamados “valores criterio” establecidos por las Resoluciones Generales (AFIP) 1907; 1908 y 2133/06 fijados por el propio servicio aduanero. Si bien la importadora no cuestionó el sistema de valores criterio, impugnó la Resolución General 2461/08 por entender que ella modificaba el art. 455 del Cód. Aduanero que permite al interesado optar por alguna de las formas de garantía que allí se indican. Por ello solicitó una medida cautelar de no innovar respecto de la forma exigida para garantizar, solicitando que la aduana aceptara la constitución de un seguro de caución admitido por la referida disposición. La Cámara resolvió que la resolución cuestionada excedía la competencia de la AFIP, pues pretendía modificar el mencionado art. 455, reafirmando que las modificaciones a una ley de fondo sólo deben realizarse en el ámbito legislativo. Añadió que no se veía cual sería el perjuicio que ocasionaría que la actora constituyera garantía mediante un seguro de caución, sobre todo cuando el servicio aduanero puede evaluar la solvencia de la compañía aseguradora. Por último expresó que la medida cautelar sólo rige hasta que se resuelva el recurso oportunamente deducido en sede administrativa por lo que el mantenimiento de la suspensión dispuesta dependía del propio accionar y diligencia del organismo.

en pos de motivarlo a allanarse a la pretensión del fisco ⁷. El inciso h) del art. 455 del C. Ad. deja abierta la admisión a otras formas, además de las enumeradas en los incisos anteriores, con el objeto de facilitar al interesado una forma de garantía que le sea accesible. Igual objetivo persigue la posibilidad, en casos que no superen cierto importe, de sustituir la garantía por un compromiso firmado por los propios interesados como se desprende del art. 456 del C. Ad.

14) El régimen de garantía debe ser utilizado cuando el administrado pretenda obtener del servicio aduanero un acto administrativo que lo beneficia (libramiento, autorización, habilitación o cobro anticipado), por lo que la iniciativa debe estar en él (art. 454 C. Ad.) y la aduana está obligada a concederlo si el interesado cumple con los recaudos de importe y garantía satisfactorios (argumento del art. 455 C. Ad.).

15) Los principios antes mencionados que hacen al estado de derecho, es decir a la protección de la libertad y propiedad de los administrados, ha sido, sin embargo, dejado de lado en el último proyecto del Código Aduanero Mercosur según el cual: a) la potestad de la aduana para exigir garantías es facultativa y no obligatoria ⁸, cuando en realidad es un deber de la aduana exigir la en los casos en que pueda peligrar la renta

fiscal; b) salvo dos supuestos, los casos en que la aduana puede exigirlos están indeterminados, delegándolos en las normas reglamentarias ⁹; c) no determina los importes máximos exigibles para su constitución pues no contempla esta situación; d) faculta a la aduana para rechazar el pedido de garantía sin cortapisas¹⁰; y d) no otorga derecho al particular para optar por la forma de garantía que más se adecue a su estructura financiera ¹¹.

II. SUPUESTOS DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GARANTÍA ADUANERA.

II.a) Libramiento de mercadería sujeta a eventuales créditos por diferencia de tributos aduaneros

16) El inciso a) del art. 453 del C. Aduanero contempla el caso de las diferencias que se detectaren en el curso del despacho antes de autorizarse el libramiento de la mercadería ¹², es decir, las que surgieren de una determinación originaria. No alcanza, pues, a las determinaciones suplementarias; esto es, las motivadas en la revisión posterior de las operaciones concluidas, a las cuales hace referencia tanto el art. 9 apartado 2, inciso d) del decreto de necesidad y urgencia N° 618/97 (antes art. 23 inciso d, del Código Aduanero), como los arts. 249, 348 y 1018 ap. 2, y cuyo presupuesto se encuentra en el art. 792, ya que en estos casos la mercadería ya ha sido libra-

8. El Art. 140 del CAM establece que la administración Aduanera “podrá” exigir la constitución de garantía cuando se pretendiere obtener el libramiento de mercadería... ”.

9. El apartado 2 del Art 140 del CAM establece que podrá exigirse también la constitución de garantía para asegurar..., en los demás casos previstos en este Código “y en los que establezcan las normas reglamentarias”.

10. El Art. 142 del CAM establece “La Administración Aduanera resolverá sobre la aceptación de la garantía ofrecida por el interesado, la que podrá consistir en:

- a) depósito de dinero en efectivo;
- b) fianza bancaria;
- c) seguro; u
- d) otras modalidades que determinen las normas reglamentarias”.

11. Ver el Art. 142 transcrito en la nota anterior en el cual se asigna a la aduana la facultad de “resolver” sobre la aceptación de la garantía ofrecida, sin darle opción al interesado.

12. El art. 453 inciso a) establece que: “El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: a) el libramiento de mercadería cuya importación o exportación estuviere sujeta a la eventual exigencia de diferencias por tributos. En este supuesto, debe pagarse el importe que resultare de la liquidación estimativa de tributos practicada en la declaración comprometida y garantizarse la diferencia entre esa cantidad y el máximo que el servicio aduanero razonablemente considerare que pudiere adeudarse en tal concepto”.

da con conformidad aduanera y, por ende, no hay privilegio en zona primaria aduanera cuyo eventual libramiento justifique la exigencia de garantía (arts. 789 y 997 C. Aduanero).

17) La garantía deberá constituirse para posibilitar el libramiento (arts. 248, 347 y 789) con independencia de que el importador o exportador afectado por la pretensión aduanera hubiera ya iniciado o no el procedimiento de impugnación contra el cargo tributario en cuestión o se hubiera instruido el sumario por la infracción presuntamente cometida, si fuere del caso, pues lo primero que debe atenderse es a no entorpecer la agilidad del comercio.

18) Este inciso determina que el importe máximo garantizable consistirá en la diferencia entre el monto que resultare de la liquidación practicada por el importador o el exportador (por sí o a través de su despachante de aduana) en la declaración anexa a la solicitud de importación o exportación definitiva de que se tratare y el que el servicio aduanero razonablemente considere que debiera corresponder, por lo que a los fines de establecer esa diferencia, el servicio aduanero debe estimar este último. La norma aclara que la fijación de la pretensión aduanera será razonable, es decir no sólo fundada en los hechos y el derecho, sino también adecuada a las circunstancias del caso, pues de lo contrario se daría lugar a posibles restricciones ilegítimas “de hecho”, a través de requerimientos caprichosos o arbitrarios.

19) Las causas de las pretensiones aduaneras pueden ser varias. Mencionemos por vía de ejem-

plo: un diferente criterio aduanero sobre la posición arancelaria que hubiera correspondido declarar o en relación con la naturaleza especie, calidad o estado de la mercadería que incidiera en una clasificación arancelaria distinta de la declarada y que tuviera previsto un distinto nivel de tributos del correspondiente a ella; una diferencia de cantidad respecto de la declarada que implicare el pago de menor importe de tributos que el que la aduana considera que corresponde; un diferente criterio en cuanto a la validez del certificado de origen aplicable a la mercadería declarada que incidiera en la no aplicación de una preferencia arancelaria negociada con el país de origen y procedencia; un diferente criterio en cuanto a la inclusión de ajustes para más o para menos en el cálculo del valor de la mercadería que debe tenerse en cuenta para la liquidación del tributo; etcétera.

20) Si se tratara de un hecho que se encuadrara en presunta infracción aduanera, deberá estarse a lo dispuesto en el inciso h).

II.b) Libramiento de mercadería cuando el pago de los tributos aduaneros se encuentra sujeto a una espera o facilidad

21) El inciso b) contempla el caso del libramiento de la mercadería cuando el pago de los tributos goza de una espera o facilidad de pago¹³. Este supuesto es utilizado mayormente en las destinaciones de exportación definitiva y en menor extensión en las importaciones para consumo. El art. 790 dispone que la reglamentación

13. El inciso b) del Art. 453 establece que: “El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: ... b) el libramiento de mercadería con una espera o una facilidad de las que autorizare la reglamentación para el pago de los tributos. La garantía debe asegurar el importe de los tributos, intereses y demás accesorios resultantes de la espera o facilidad de pago de que se tratare”.

14. El art. 54 del Decreto 1001/82, con las modificaciones introducidas por los decretos 338/1984, 1027/1999, 583/2002, 835/2002 establece: “A los fines de lo previsto en el artículo 453, inciso b), del Código Aduanero, la Administración Nacional de Aduanas deberá ajustarse a las siguientes normas:

a) en operaciones de exportación, acordará una espera de QUINCE (15) días corridos, sin intereses, para el pago de los derechos y demás tributos que las gravaren, contados a partir del día siguiente al del libramiento. En el caso de tratarse de exportadores que en el año calendario inmediato anterior a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de exportación para consumo hayan exportado menos de veinte millones de dolares estadounidenses (US\$ 20.000.000), el plazo de la espera será hasta la fecha de liquidación de divisas a favor del exportador o CIENTO VEINTE (120) días corridos, sin intereses, contados a partir del día siguiente al del libramiento, el que fuere menor.

determinará los casos, condiciones, procedencia y plazos para las esperas y facilidades, lo que el Poder Ejecutivo hizo a través del art. 54 del Decreto Reglamentario que fue objeto de numerosas modificaciones¹⁴.

22) Con el fin de facilitar el pago de los derechos de exportación, el ordenamiento permite que los exportadores puedan contar con el cobro de los fondos provenientes de la venta de la mercadería exportada. Por una parte porque una gran cantidad de las ventas se realiza en condiciones F.O.B. o similares, en las cuales se pacta que el pago se produzca luego que la mercadería es embarcada a bordo del medio de transporte con los derechos de exportación y demás tributos ya pagos. El pago de los derechos de exportación antes del embarque (art. 789) coloca al exportador en la necesidad de adelantar el tributo lo que, en algunos casos, atenta contra la exportación misma. Por otra parte, el exportador no puede tramitar el cobro de los estímulos a la exportación (draw back, reintegros o reembolsos), mientras no obtenga el “cumplido de embarque”, es decir, la constancia de la cantidad de mercadería realmente embarcada¹⁵, lo que le priva de contar con un crédito que le serviría de respaldo para obtener los fondos necesarios para el pago de los tributos. Por dichas razones la reglamentación otorgó una espera para el pago que cubriera un plazo razonable para obtener el cobro o generar un crédito, sobre todo si el pago del precio se hace a través de “pago contra documentos” (“cash against

documents”) o mediante “carta de crédito documentario”, institutos que requieren, en ambos casos, que el exportador posea el conocimiento de embarque que acredite que la mercadería ha sido embarcada a bordo a nombre del destinatario.

23) El plazo ha ido variando en el tiempo. Hoy en día está fijado en 15 días corridos, contados a partir del día del libramiento, es decir desde que el servicio aduanero hubiera autorizado la salida con destino al exterior de la mercadería objeto de despacho. Por una razón de orden práctico se suele considerar que esa autorización corre desde el momento en que finaliza la carga a bordo del buque o aeronave. Lo mismo sucede en el transporte por camión si se efectuare mediante el régimen de tránsito de exportación, pues la mercadería es librada una vez que la mercadería es cargada y precintada en la aduana de origen, pero no es lo mismo cuando el traslado interno desde el punto de procedencia hasta la aduana de salida no está sujeto a dicho régimen, pues en ese caso, el libramiento se produciría en la aduana de salida. En tales supuestos, a fin de evitar un gravamen mayor al exportador, el Estado no cobra los intereses correspondientes a ese período de espera.

24) En la modificación reglamentaria introducida por el decreto 835/2002, luego que el país restableciera la obligatoriedad del ingreso de las divisas provenientes de las exportaciones y supe-ditara al cumplimiento de este requisito el pago

(Cont.)

Cuando existieren razones especiales de carácter general o sectorial que lo justificare, la Administración Nacional de Aduanas, previa conformidad del Ministerio de Economía sobre la procedencia, sus condiciones y el procedimiento a seguir, podrá acordar esperas cuyo plazo máximo no podrá exceder de UN (1) año a contar desde el libramiento.

En este último caso, los importes correspondientes devengarán, a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del presente inciso, el interés que se fijare en función de lo previsto en el artículo 791 del Código Aduanero.

A los fines de la liquidación de los derechos y demás tributos que gravaren las operaciones de exportación que sean objeto del régimen de espera aquí previsto, el tipo de cambio aplicable para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal será el de cierre vendedor de las operaciones que informan el Banco de la Nación Argentina - y el Banco Central de la República Argentina para las monedas no cotizadas por aquel -, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de pago de los citados derechos y demás tributos.

b) en operaciones de importación, solo podrá acordar espera cuando existieren razones especiales de carácter general que lo justifiquen (tales como congestión de los depósitos, huelga y otras), o por razones de interés público, o cuando la misma hubiere implementado un sistema de pago por cuenta corriente, en ambos supuestos previa conformidad del Ministerio de Economía sobre la procedencia de la espera, sus condiciones y el procedimiento a seguir”.

15. El art. 346 del Código Aduanero permite embarcar por menor cantidad que la declarada por lo que la aduana exige el “cumplido” de embarque en donde consta la cantidad que fue finalmente embarcada.

de los estímulos a la exportación (art. 5 del Decreto 1606/2001), se dispuso que si se tratara de exportadores que hubieran registrado por importes menores a determinada suma (u\$s 20.000.000), el plazo de espera será hasta la fecha de liquidación de divisas a favor del exportador o 120 días corridos, sin intereses desde el libramiento, el que fuere menor.

25) De acuerdo al art. 54, inc. a) del Decreto 1001/92, excepcionalmente la AFIP, con conformidad del Ministerio de Economía, podrá acordar esperas cuyo plazo máximo no será superior a un año contado desde el libramiento, en cuyo caso, a partir del vencimiento de los primeros quince días corridos, se devengará el interés que se fijare de conformidad con el art. 791. Tal como lo establece el art. 453 inciso b) en estos casos la garantía deberá cubrir el importe de los tributos, los intereses y los accesorios que resultaren de la espera o facilidad de pago de que se tratare.

26) El quinto párrafo del inciso a) del art. 54 del Decreto Reglamentario dispone que el tipo de cambio que debe utilizarse para la conversión de la divisa a pesos para el pago de los derechos de exportación y demás tributos deberá ser el vigente el de cierre vendedor correspondiente al día anterior a la fecha de pago. De esta manera se complementa lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905 que, modificando en este punto a los artículos 639 y 728 del Código Aduanero, dispuso que los derechos de aduana y los demás tributos que gravaren la importación y la exportación se determinarán en dólares estadounidenses y, en caso de pagarse en moneda nacional de curso legal, será de aplicación el tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago.

27) El inciso b) del art. 54 del Decreto Reglamentario, con la modificación introducida por el decreto 338/1994, es más restrictivo para

las importaciones, pues dispone que respecto de ellas sólo se podrá acordar esperas cuando existieran razones especiales de carácter general que lo justifiquen, ejemplificando con la congestión de depósitos y huelgas, o razones de interés público, añadiendo el caso de haberse implementado un sistema de pago por cuenta corriente, requiriendo previa conformidad del Ministerio de Economía en cuanto a la procedencia de la espera, sus condiciones y el procedimiento a seguir¹⁶.

II.c) Libramiento de mercadería sometida a una destinación suspensiva de importación temporaria

28) El inciso c) se refiere al caso de la destinación suspensiva de importación temporaria que no está sujeta al pago de los tributos que gravan la importación para consumo¹⁷, salvo las tasas retributivas de servicios y la eventual aplicación parcial que determinare aplicar el Poder Ejecutivo (arts. 255 y 256).

29) El libramiento de la mercadería mediante su entrega al importador temporario para que la utilice en el territorio aduanero, implica ciertos riesgos, como que la mercadería no sea reexportada dentro de los rigurosos plazos establecidos a ese fin; que no sea afectada a un destino no autorizado; que desaparezca o que no se cumpla con alguna otra de las obligaciones impuestas como condición del otorgamiento del régimen. Según el Art. 274 del C. Aduanero, en cualquiera de esos supuestos se considerará que la mercadería ha sido importada para consumo, generando el nacimiento de los tributos que gravan la importación para consumo, sin perjuicio de las consecuencias pecuniarias de la infracción pertinente.

30) La garantía debe cubrir el importe de los eventuales tributos que gravaren la importación

¹⁶. En esta materia cabe recordar regímenes especiales que utilizaron el instituto de la espera o facilidades como, por ejemplo, el del decreto 2730/1990 para importación de bienes de capital tendientes a ser afectados a un proceso económico.

¹⁷. El inciso c) del Art. 453 establece que: "El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: ...c) el libramiento de mercadería sometida al régimen de importación temporaria. La garantía debe asegurar el importe de los eventuales tributos que gravaren la importación para consumo de la mercadería de que se tratare. Cuando la importación para consumo de la mercadería estuviere afectada por una prohibición, la garantía debe, además, cubrir un importe equivalente al de su valor en aduana".

para consumo de la mercadería en cuestión. Dado que las prohibiciones de carácter económico no son aplicables a las destinaciones suspensivas (art. 613), en caso de tratarse de mercadería alcanzada por ese tipo de restricciones, deberá garantizarse, además del importe de los tributos antes mencionados, el valor equivalente al del valor en aduana de la mercadería de que se tratare.

II.d) Libramiento de mercadería sometida a una destinación suspensiva de exportación temporaria

31) El inciso d) se refiere al caso de la destinación suspensiva de exportación temporaria que no está sujeta al pago de los tributos que gravan la exportación para consumo, salvo las tasas retributivas de servicios¹⁸.

32) El libramiento de la mercadería mediante la autorización para su salida del territorio aduanero implica la posibilidad de que la mercadería no sea reimportada dentro de los plazos establecidos a ese fin o se incumpliera de otro modo con las obligaciones impuestas como condición de otorgamiento del régimen (art. 370), lo que generaría el nacimiento de los tributos que gravan la exportación para consumo.

33) Ante estas posibilidades, el inciso d) del art. 453 y el Art. 354 establecen que para posibilitar el libramiento, el exportador temporario debe otorgar una garantía a favor del servicio aduanero tendiente a asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone. La garantía debe cubrir el importe de los eventuales tributos que gravaren la exportación

definitiva de la mercadería en cuestión.

34) Dado que las prohibiciones de carácter económico no son aplicables a las destinaciones suspensivas (art. 613), en caso de tratarse de mercadería alcanzada por ese tipo de restricciones, deberá garantizarse, además del importe de los tributos antes mencionados, el valor equivalente al del valor imponible de la mercadería de que se tratare de conformidad con lo dispuesto en el art. 735 y sus concordantes.

II.e) Libramiento de mercadería con franquicias o beneficios de tributos a la importación

35) El inciso e) se refiere al caso de importaciones que gozan de franquicias o beneficios¹⁹. En virtud de razones de interés general inspiradas en el art. 75 inciso 18 de la Constitución Nacional, es usual que se otorguen a determinadas importaciones para consumo exenciones para el pago de los tributos que gravan la importación para consumo que, sin perjuicio de las establecidas por ley, el Poder Ejecutivo se encuentra facultado a conceder por el art. 667, o bien excepciones a restricciones o prohibiciones a las importaciones, fueren éstas de carácter económico o no económico (art. 612). Lo usual es que estas exenciones o excepciones estén condicionadas al cumplimiento de ciertas obligaciones (arts. 626).

36) Estos beneficios se encuentran generalmente asociados con el cumplimiento de determinadas finalidades que redundan, directa o indirectamente, en beneficio de toda la comunidad. Por dicha razón el inciso e) invierte el principio contemplado en el encabezamiento del artículo,

18. El inciso d) del art. 435 establece que: “El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: ... d) el libramiento de mercadería sometida al régimen de exportación temporaria. La garantía debe asegurar el importe de los eventuales tributos que gravaren la exportación para consumo de la mercadería de que se tratare. Cuando la exportación para consumo de la mercadería estuviere afectada por una prohibición, la garantía debe, además, cubrir un importe equivalente al de su valor imponible previsto en el artículo 735”.

19. El inciso e) del art. 435 establece que: “El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: ... e) el libramiento de mercadería sujeta al cumplimiento de una o más obligaciones impuestas como condición de una franquicia o beneficio otorgados a la importación para consumo, cuando, a juicio de la Administración Nacional de Aduanas, el otorgamiento de la garantía resultare conveniente en virtud de los antecedentes del interesado o de la magnitud del beneficio en comparación con la situación económica y financiera de aquél”.

pues en este caso el régimen de garantía no “debe” ser utilizado, sino que “puede” ser utilizado si el servicio aduanero considera, que de acuerdo a los antecedentes del importador o a la magnitud del beneficio en relación con el patrimonio o solvencia económica de éste, fuera conveniente pedir algún tipo de garantía en seguridad del cumplimiento de las obligaciones impuestas como condición del otorgamiento de la franquicia o beneficio.

37) En el caso en que el servicio aduanero considerara necesario el uso del régimen de garantía, el importe que se podría exigir no debería exceder el contemplado para casos similares, por lo que si las franquicias fueran de carácter tributario, no deberían exceder los topes establecidos en el inciso a) o, en su caso, en el inciso b) de este art. 453 y, en caso de tratarse de mercadería alcanzada por restricciones o prohibiciones, no debería exigirse una garantía por importes superiores al de los tributos más el equivalente al valor en aduana de la mercadería de que se tratare.

II.f) Libramiento de mercadería sin la presentación de documentación complementaria

38) El inciso f) de este art. 453 se refiere al caso, previsto en los arts. 219 y 220, en el cual el servicio aduanero autoriza, mediante resolución de carácter general, la continuación de los trámites de la importación (se trate de destinación definitiva o suspensiva), facultando incluso su libramiento, pese a no presentarse toda o parte de la documentación complementaria ²⁰.

39) La garantía debe asegurar el importe de la

multa automática del uno por ciento (1%) del valor en aduana aplicable en el supuesto de que el importador no acompañare la documentación complementaria dentro del plazo establecido en la resolución reglamentaria correspondiente (art. 220).

40) Si el importe de los tributos aplicables dependiera de la presentación de la documentación no acompañada (como puede ser el caso de un certificado de origen o de una licencia o autorización que certifique una exención, espera o facilidad), el importe que se debe garantizar debe cubrir, además, la posible diferencia de tributos de conformidad con lo dispuesto en el inciso a).

41) Si la documentación faltante consistiera en el conocimiento, carta de porte u otro documento que tuviera por finalidad acreditar que quien solicita la destinación u operación aduanera tiene efectivamente la disponibilidad jurídica de la mercadería, de manera que podría retirarla sin ser titular de ella, burlando de esa manera los derechos del verdadero titular y comprometiendo la responsabilidad de la aduana frente a éste, la garantía deberá cubrir el valor de la mercadería misma pues, si bien es difícil que un importador que ha debido acreditar cierta solvencia y seriedad de conducta para obtener su inscripción en el Registro de Exportadores e Importadores (art. 94) y que en virtud de ese “status” está sujeto a severas sanciones disciplinarias que pueden llegar hasta la privación de su trabajo habitual como tal (art. 100), adopte conductas de este tipo, no cabe descartar que ello pueda suceder. Esta situación no existe en materia de exportación pues quien presenta la mercadería ante la

20. El inciso f) del art. 453 establece que: “El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: ... f) el libramiento de mercadería respecto de la cual se hubiere autorizado el registro de una declaración de importación, definitiva o suspensiva, sin la presentación conjunta de toda o parte de la documentación complementaria a que alude el artículo 219. La garantía debe asegurar el importe de la multa automática prevista en el artículo 220. Cuando la ausencia de la documentación complementaria pudiere dar origen a una diferencia de tributos, la garantía debe cubrir, además, el importe previsto en el inciso a), de este artículo. Cuando la documentación complementaria consistiere en el conocimiento, carta de porte u otro documento que cumpla tal función o cuando el documento faltante tuviere por efecto la inaplicabilidad de prohibiciones y el Poder Ejecutivo hubiera autorizado el libramiento en tales condiciones, la garantía debe cubrir, además, el importe equivalente al valor en aduana de la mercadería”.

aduana para su control es el propio exportador (y no el transportista, como en el caso de la importación que nos ocupa), aplicándosele entonces la presunción de titularidad de buena fe (art. 2412 Código Civil).

42) Si la documentación faltante tuviera por efecto acreditar que el Poder Ejecutivo ha autorizado una excepción a una prohibición (arts. 612, 626 y 631), la garantía también debe cubrir el valor en aduana de la mercadería. Si bien el inciso menciona solamente a la autorización de excepción emanada del Poder Ejecutivo, por ser el supuesto más común, consideramos que la misma situación existiría si la excepción a una prohibición proviniera directamente de la ley.

II.g) Libramiento de mercadería sujeta a la eventual aplicación de derechos antidumping o compensatorios

43) El inciso g) se refiere a los casos de medidas provisionales en materia de derechos antidumping o derechos compensatorios, establecidas por la autoridad competente para su aplicación²¹. El art. 712 del C. Aduanero establece que, *“a partir de la apertura de la investigación, la autoridad de aplicación podrá exigir al importador una garantía, de conformidad con lo previsto en el art. 453 inciso g) por un importe equivalente al derecho antidumping o compensatorio que razonablemente estimare aplicable”*.

44) La ley 24.176 adoptó el Acuerdo Antidumping²² y el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas compensatorias aprobados en la Ronda Tokio del GATT de 1979. Más tarde, la ley 24.425 adoptó las nuevas versiones de ambos acuerdos, aprobadas en la Ronda Uruguay del GATT de 1994 que creó la Organización Mundial

del Comercio y que son los que nos rigen en la actualidad. En virtud de estas adopciones, la legislación autónoma que nos regía en estas materias a través de aquellos artículos del Código Aduanero fueron parcialmente derogados en cuanto fueren incompatibles con la nueva legislación que, además, por provenir de tratados internacionales, goza de jerarquía superior a las leyes (art. 75 inciso 22 de la Constitución Nacional).

45) De conformidad con el artículo 7 del Acuerdo Antidumping, la autoridad competente del régimen puede aplicar medidas provisionales para impedir que las importaciones sujetas a investigación puedan causar daño a la producción nacional. Estas, de acuerdo con el párrafo 7.2, *“... podrán tomar la forma de un derecho provisional o, preferentemente una garantía – mediante depósito en efectivo o fianza – igual a la cuantía provisional estimada el derecho antidumping, que no podrá exceder el margen de dumping provisionalmente estimado”*. De manera similar a lo que sucede en materia de investigaciones de dumping, el art. 17 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas compensatorias, faculta a la autoridad competente para aplicar medidas provisionales que, de acuerdo con el párrafo 17.2, *“... podrán tomar la forma de derechos compensatorios provisionales garantizados por depósitos en efectivo o fianzas de importe igual a la cuantía provisionalmente calculada de la subvención”*.

46) No obstante, las referidas medidas provisionales nunca podrán ser dictadas antes de que se hubiera arribado a una determinación preliminar positiva de la existencia de dumping o de la subvención, según el caso, y que hubieran transcurridos sesenta días desde la fecha de iniciación de la correspondiente investigación (párrafos 7.1-ii, y7.3 del Acuerdo Antidumping y párrafos

21. El inciso g) del art. 453 establece que: *“El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: ... g) el libramiento de mercadería cuya importación para consumo estuviere sujeta a la eventual exigencia de derechos antidumping o compensatorios. El importe de la garantía será fijado por la autoridad de aplicación del régimen respectivo”*

22. Su nombre oficial es “Acuerdo relativo a la aplicación del art. VI del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994”.

17.1-b, y 17.3 del Acuerdo de Subvenciones), por lo que la primera parte del art. 712 que admitía que se pudiera exigir garantía en forma automática desde la apertura de la investigación debe considerarse modificada.

47) El inciso que nos ocupa faculta a la autoridad de aplicación del régimen respectivo a fijar el importe de la garantía. De conformidad con lo que dispone el art. 722 del Código Aduanero, la autoridad de aplicación es el Ministro de Economía, quien podrá delegar en un organismo de su dependencia, de jerarquía no inferior a Dirección Nacional, las funciones acordadas en el Código (y, ahora, en los Acuerdos ante citados), salvo la de dictar la resolución relativa a la aplicación de los derechos antidumping o compensatorios.

48) El Decreto 1393/2008 dispuso en su art. 1° que las autoridades de aplicación para ambos regímenes serían el Ministerio de Economía y Producción, la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña Industria, la Subsecretaría de Política y Gestión Comercial dependiente de la anterior y la Comisión Nacional de Comercio Exterior, según las facultades que en ese mismo decreto se le asignan a una o a otra dependencia. Si se contare con un informe favorable tanto de la Subsecretaría de Política y Gestión Comercial (en cuanto a las presuntas condiciones de dumping del precio), como de la Comisión Nacional de Comercio Exterior (en cuanto al daño que podrían implicar las importaciones), la Secretaría de Industria y Comercio, en caso de compartir esos puntos de vista, elevará las actuaciones al Ministerio de Economía quien, según expresa el art. 25 de dicho decreto, deberá resolver acerca de la procedencia de la adopción de medidas provisionales.

II.h) Libramiento de mercadería sujeta a sumario por un eventual hecho ilícito que podrá devenir en un crédito aduanero por multa

49) El inciso h) del art. 453 del C. Aduanero contempla el caso de mercadería que hallándose en zona primaria aduanera sujeta a un trámite aduanero, es objeto de alguna denuncia por la presunta comisión de un hecho ilícito que pudiera dar lugar a una multa, cuya instrucción del sumario pertinente, diera lugar a una medida de detención del despacho, quedando la mercadería en poder de la aduana a fin de asegurar el cumplimiento de la pena ²³. De tal manera, esta disposición permite que, durante la tramitación del sumario, el titular de la mercadería pueda librarla a plaza (si se tratara de una importación) o librarla hacia el exterior (si se tratara de una exportación), a través del régimen de garantía.

50) El inciso hace alusión a la detención del despacho. En el contexto de los arts. 245, 343 y 1085 del C. Aduanero, significa la suspensión del procedimiento aduanero necesario para que la aduana autorice la destinación u operación que el titular de la mercadería hubiera iniciado. Consecuentemente, la detención de ese trámite tendrá por forzoso resultado imposibilitar que llegue a la etapa del libramiento que permita la disponibilidad efectiva de la mercadería por su titular.

51) El pedido de libramiento con garantía de la mercadería detenida durante la sustanciación del sumario tramitará por incidente y se regirá por las normas de éste (art. 1043).

52) Si se tratara de mercadería que intentara ser importada y que, por lo tanto, careciera de libre cir-

23. El inciso h) del art. 453 establece que: “El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: ... h) el libramiento de mercadería cuyo despacho estuviere detenido como consecuencia de la instrucción de un sumario por la presunta comisión de un ilícito aduanero que pudiere dar lugar a la aplicación de multa. La garantía, en el supuesto de importación, debe cubrir el importe equivalente al del valor en aduana de la mercadería de que se tratara, salvo que el máximo de la multa eventualmente aplicable fuere inferior, caso en el cual bastará garantizar este último importe. Si la destinación solicitada estuviere gravada con algún tributo deben además pagarse y garantizarse los importes previstos en el inciso a). En el supuesto de exportación, la garantía debe cubrir el importe equivalente al del valor en plaza de la mercadería de que se tratara, con deducción de los tributos que debieren ser pagados en efectivo. Cuando el máximo de la multa eventualmente aplicable adicionado a la diferencia de tributos que pudiere resultar exigible fuere un importe inferior, bastará con garantizar el de la multa y además pagarse y garantizarse los importes previstos en el inciso a)”.

culación en el territorio aduanero argentino, el inciso h) exige que la garantía cubra el importe equivalente al valor en aduana de la mercadería de que se trata, salvo que el máximo de la multa eventualmente aplicable fuera menor, en cuyo caso bastará con garantizar este último. Esta regla, de vieja rai-gambre en nuestras normas aduaneras, encuentra su explicación en que el presupuesto del régimen es que la garantía subrogue a la mercadería misma, por lo que exigir un valor superior a aquella significaría ir más allá de la situación de aseguramiento que se quiere mantener dificultando el flujo del comercio innecesariamente.

53) Cabe aclarar que el valor en aduana aquí referido es el establecido en el art. 919 inciso a) del C. Aduanero, con la salvedad de que la referencia al art. 642 en importación, debe ser hecha ahora al Acuerdo del Valor de la OMC de 1994 aprobado por la ley 24.425. Dado que el máximo de la multa aplicable en muchos casos suele superar el valor de la mercadería, el tope del valor en aduana de la mercadería es el que más suele utilizarse como graduación del importe a garantizar. Si se tratara de una destinación que, además, se encontrara gravada con tributos deberán, además, pagarse o garantizarse los referidos importes en los términos del inciso a) de este mismo artículo.

54) Si se tratara de mercadería que intentara ser exportada, el importe a garantizar es el del valor en plaza de la mercadería de que se tratare, con deducción de los tributos que debieran ser pagados en efectivo. Para esta solución se parte del mismo razonamiento que hemos puesto de manifiesto en párrafos anteriores; esto es, que la garantía no debe superar el valor de aquello que viene a sustituir, es decir, la mercadería.

55) La norma hace referencia al “valor en plaza”, el cual es definido a los fines de las in-

fracciones aduaneras de exportación en el artículo 919 inciso b), apartado 2 del C. Aduanero, como el “valor imponible” (art. 735) con más los tributos que fueren aplicables con motivo de la exportación. Dado que los tributos que sólo nacerán con motivo de una exportación que, como hemos visto, ha sido frustrada por la instrucción del sumario, ese importe debe ser deducido. No obstante, si el máximo de la multa aplicable con más la diferencia de tributos que pudiere resultar exigible fuera inferior al valor de la mercadería así definido, bastará con garantizar el importe del máximo de la multa y adicionalmente pagar, o en su caso garantizar, dicho importe en los términos del inciso a) de este mismo artículo.

56) El inciso h) dispone que la garantía debe cubrir el valor en aduana de la mercadería “de que se tratare”, en lógica alusión a la que es objeto del sumario, por lo que, no sólo no debe garantizarse la que no estuviere en infracción a la ley, sino que incluso la misma puede ser librada a plaza sin inconvenientes. En algunas oportunidades, sin embargo, algunos administradores de aduana, han interpretado que la garantía debía requerirse por el valor de la totalidad de la mercadería involucrada en la declaración aduanera, lo que implicaba garantizar aquello que no era objeto del sumario. Esa interpretación está, obviamente, reñida con el sentido común, pues se extiende los efectos de la instrucción del sumario a la totalidad de la carga, en lugar de circunscribirlo exclusivamente a la mercadería erróneamente declarada. Ello crea la injusticia de que, si de una partida de importante significación económica la inexactitud se refiere a solamente a una mínima parte de la misma, la aduana exigía que se garantizara el 100% de la mercadería declarada. Es evidente que una interpretación de estas características violenta no solo la letra de la norma sino también el sentido común y la razonabilidad con que deben interpretarse estos institutos ²⁴.

24. En el punto 19 del informe preparado por el Grupo de Estudios, designado por la Cámara Argentina de Comercio, la Cámara de Exportadores, la Cámara de Importadores, el Centro de Despachantes de Aduana y el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, elevado el 3 de agosto de 2004, sugiriendo modificaciones al Código Aduanero Argentino (publicado en la Revista de Estudios Aduaneros n° 16, página 167, año 2003 y 2004) se propuso la aclaración del inciso h) del art. 453 a fin de evitar esta mala interpretación que en el momento estaban realizando algunos administradores aduaneros

II.i) Liberación de mercadería oportunamente secuestrada por presunta infracción aduanera

57) El inciso i) se refiere al caso en el que el servicio aduanero instruyó un sumario por la comisión de una presunta infracción aduanera, obtuvo el secuestro de la mercadería que el presunto infractor o el responsable de la pena pecuniaria tenía en zona secundaria aduanera y la afectó a aquél²⁵.

58) En virtud de estas circunstancias la norma cambia la terminología utilizada en los anteriores incisos; no se refiere al “libramiento” de la mercadería sino a su “libre disponibilidad”, pues el vocablo “libramiento” tiene una clara significación en el derecho aduanero, designando al instituto contemplado en los arts. 231 y 330 del C. Aduanero²⁶, que se enmarcan en una clara etapa operativa aduanera que en este caso ya ha sido cumplida.

59) Dado que la mercadería ya se encontraba en zona secundaria aduanera, ámbito en el cual la aduana no tiene las amplias facultades que posee en la zona primaria aduanera ni los privilegios y derecho de retención propias de esa situación²⁷, es probable que haya debido contar con el auxilio judicial; salvo que se tratara de un caso de persecución, en el cual se permite el incremento de las facultades de una zona a la nueva a la cual se pasa (arts. 117 y 118), o del caso previsto en el art. 989 del C. Aduanero, referido a la tenencia de mercadería extranjera en plaza sin acredita-

ción de su legítima introducción al país, en cuyo caso, a fin de evitar la sustracción de la mercadería mientras se obtiene la autorización judicial y luego de ofrecerle al imputado la posibilidad de sustituirlos por bienes a embargo, se permite el secuestro administrativo de la mercadería.

60) En este caso el importe a garantizar debe cubrir el valor en plaza de la mercadería en cuestión, salvo que el máximo de la pena aplicable con más la diferencia de tributos que eventualmente existiera, fuere inferior a aquél. Como se advierte, se adopta un criterio semejante al que hemos estudiado al comentar el inciso h) con la diferencia de que, en vez de referirse al “valor en aduana”, en este inciso hace referencia al “valor en plaza” que se encuentra definido en el art. 919 apartado 2. Ello se entiende, desde que la mercadería se encuentra en zona secundaria luego de haber sido librada por la aduana, por lo que su valor lleva incorporado el monto de los tributos que la gravaron.

II.j) Eventual incumplimiento de un tránsito aduanero

61) Este inciso j) se refiere a la garantía exigible en previsión de eventuales incumplimientos de la destinación aduanera de tránsito, y consecuente aplicación de tributos y multas que de ello se derivaría, cuyos supuestos están referidos en los arts. 310, 311, 312, 313, 320 y 973²⁸.

25. El inciso i) del Art. 453 establece que: “El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: ... i) la libre disponibilidad de mercadería que, con posterioridad a su libramiento, hubiera sido objeto de una medida cautelar, decretada en el curso de un sumario instruido por la presunta comisión de un ilícito aduanero que pudiere dar lugar a la aplicación de multa. La garantía debe cubrir el importe equivalente al del valor en plaza de la mercadería de que se tratare, salvo que el máximo de la multa eventualmente aplicable adicionado a la diferencia de tributos que pudiere resultar exigible, fuere un importe inferior, en cuyo caso bastará garantizar este último”.

26. El art. 231 del C. Aduanero establece: “Libramiento, a los efectos de la importación, es el acto por el cual el servicio aduanero autoriza el retiro de la mercadería objeto de despacho”. Por su parte, el art. 330 del C. Aduanero dispone: “Libramiento, a los efectos de la exportación, es el acto por el cual el servicio aduanero autoriza la salida con destino al exterior de la mercadería objeto de despacho”.

27. Ver arts. 417, 419, 422, 997, 998, 999, 1000, 1122 y concordantes del C. Aduanero.

28. El inciso j) del art. 453 establece que: “El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: ... j) la autorización para efectuar operaciones de tránsito de importación. La garantía debe asegurar el importe de los eventuales tributos que gravaren la importación para consumo de la mercadería de que se tratare. Cuando la importación para consumo de la mercadería estuviere afectada por una prohibición, la garantía debe, además, cubrir un importe equivalente al de su valor en aduana”.

62) El ámbito de aplicación de esta norma se ha visto considerablemente menguada como consecuencia de la aplicación del Acuerdo de Transporte Internacional Terrestre (ATIT), celebrado entre Argentina, Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay en el marco de la ALADI que permite prescindir de la garantía contemplada en este artículo tanto para automotores como para ferrocarril.

63) El importe a cubrir es el de los tributos aplicables o, si se tratara de mercadería de importación prohibida, el de su valor en plaza.

64) A través de la redacción del art. 613, el C. Aduanero parece considerar que las prohibiciones de carácter no económico rigen aun para las destinaciones suspensivas. No obstante, la tajante prohibición de restringir el tránsito directo que surge del art. V del Acuerdo General de Aranceles y Comercio – GATT –, hace pensar que, salvo que esta prohibición estuviera manifiestamente justificada por su peligrosidad, debería permitirse.

II.k) Cobro anticipado de draw back

65) El inciso k) del art. 453 del C. Aduanero se refiere al caso contemplado en el art. 823, conforme con el cual el exportador que hubiera solicitado la destinación de exportación para consumo e ingresado la mercadería en depósito aduanero, podrá percibir anticipadamente los importes que correspondieren en concepto de draw back²⁹. La garantía debe cubrir la devolución de los importes recibidos en ese concepto con más un diez por ciento de ese importe con el fin de cubrir eventuales penas pecuniarias y accesorios.

II.l) Cobro anticipado de reintegros a la exportación

66) El inciso l) del art. 453 del C. Aduanero se refiere al caso contemplado en el art. 831, conforme con el cual el exportador que hubiera solicitado la destinación de exportación para consumo e ingresado la mercadería en depósito aduanero, podrá percibir anticipadamente los importes que correspondieren en concepto de reintegro o de reembolso³⁰. De manera idéntica a lo prescripto en el inciso anterior, se establece que la garantía debe cubrir la devolución de los importes recibidos en ese concepto con más un diez por ciento de ese importe con el fin de cubrir eventuales penas pecuniarias y accesorios.

II.m) Habilitación de un lugar como depósito aduanero

67) Esta garantía tiene por finalidad asegurar el eventual cobro de tributos y penas pecuniarias que se pudieran generar como consecuencia de una actividad³¹. Este supuesto comparte las características de otras no enumeradas en este artículo y que hemos mencionado antes en el párrafo 7 punto c) de este trabajo [art. 41, ap. 2, inciso e); art. 58, ap. 2, inc. d) y art. 94, ap. 2, inciso c)].

68) La variación de las circunstancias posibles en este tipo de operaciones, hace que este tipo de garantías no esté relacionado en forma directa con un importe específico y se constituyan en forma global (ver párrafo 70 y siguientes de este trabajo), para hacer frente a varias operaciones aduaneras indeterminadas (art. 454), con

29. El inciso k) del art. 453 establece que: “El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: “... k) el cobro anticipado de las sumas que correspondieren en concepto de drawback. La garantía debe asegurar la devolución de todos los importes recibidos del Estado nacional por tal concepto, con más de un diez (10%) por ciento para cubrir eventuales sanciones y accesorios”.

30. El inciso l) del Art. 453 establece que: “El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: ... l) el cobro anticipado de las sumas que correspondieren en concepto de reintegros o reembolsos a la exportación. La garantía debe cubrir los importes indicados en el inciso k)”.

31. El inciso m) del art. 453 establece que: “El régimen de garantía debe ser utilizado cuando se pretendiere obtener: ... m) la habilitación de un lugar para su funcionamiento como depósito aduanero. El importe de la garantía será fijado por la Administración Nacional de Aduanas, a fin de asegurar el cumplimiento de las eventuales obligaciones tributarias y responsabilidades penales del depositario o de aquél por quien éste debiere responder, según el caso”.

el fin de asegurar el pago de los tributos o penas pecuniarias a cargo del depositario, o de aquél por quien éste debiera responder.

69) Recordemos que, en caso de faltante de mercadería que aun se encontrare sometida al régimen de depósito provisorio de importación, el responsable principal por las obligaciones tributarias será el depositario, y quien tuviere la disponibilidad jurídica de la mercadería será responsable subsidiario (art. 211 ap. 2), pero si ella estuviera sometida a la destinación de depósito de almacenamiento, esta regla se invierte y el último será considerado responsable principal por el pago de los tributos y el depositario responsable subsidiario (art. 293).

III. LA GARANTÍA GLOBAL.

70) La garantía puede referirse a más de una operación aduanera, por lo que esta modalidad suele recibir la denominación de garantía “global”, tal como la denomina el art. 55 del Decreto Reglamentario en sus apartados 2 y 4³².

71) El Protocolo de Enmienda al Convenio Internacional para la simplificación y armonización de los Regímenes aduaneros de Bruselas 1999 (Kyoto revisado) prevé en la Norma 5.5 del Capítulo 5 (“Garantía”) del Anexo General que: *“Cuando se exija una garantía para asegurar el cumplimiento de las obligaciones resultantes de un régimen aduanero, la Aduana aceptará una garantía general, especialmente de los declarantes que regularmente declaran mercancías en distintas oficinas del territorio aduanero”*.

72) Según el art. 55, ap. 1 del Decreto Reglamentario, se debe indicar la aduana por

donde se realizarán las operaciones que serán afectadas por la garantía. Con las facilidades que ha brindado al servicio aduanero la herramienta informática, que permite estar conectado en tiempo real con todas las aduanas del país, esta disposición ha dejado de tener la relevancia que poseía cuando se la dictó.

73) Los apartados 2, 3 y 4 del referido art. 55 del Decreto Reglamentario facultan a la hoy Administración Federal de Ingresos Públicos (entonces Administración Nacional de Aduanas), a fijar el tipo de garantía así como también el importe de la garantía que puede ser utilizada por cada una de las aduanas intervinientes, las cuales la afectarán y desafectarán en proporción al importe de cada operación individual que se dé de alta y de baja respectivamente. Esto requiere que se lleve un prolijo registro de las altas de afectación de esas garantías cuando la operación comienza (y, por lo tanto, del riesgo ella genera) y también de las bajas cuando las operaciones son canceladas (y que, por lo tanto, hace desaparecer el riesgo), lo que resulta de difícil aplicación en el caso de tener que asegurar los riesgos por el ejercicio habitual de una actividad (despachante de aduana, agente de transporte marítimo, importador y exportador, depositario, etcétera) que, sin embargo, son las que mayor necesidad tienen del uso de la garantía global.

IV. RECURSOS CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE DENEGARE O DIFICULTARE EL OTORGAMIENTO DEL RÉGIMEN DE GARANTÍA

74) El objetivo que tuvo en cuenta el régimen de garantía podría verse frustrado en el caso en que la aduana demorara la decisión acerca del

32. El art. 55 del Decreto 1001/82 establece: *“1. A los fines de lo previsto en el artículo 454 del Código Aduanero, cuando la garantía se refiriere a varias operaciones, el interesado indicará al servicio aduanero la aduana o aduanas por cuyo intermedio habrán de realizarse las mismas.*

2. La Administración Nacional de Aduanas podrá fijar el tipo y el importe de la garantía global que puede ser utilizada por cada una de las aduanas intervinientes.

3. Las aduanas afectarán la garantía global que prestaren los interesados en proporción al importe de cada operación individual.

4. La parte de la garantía global liberada por cancelación de cada operación aduanera se reincorporará en forma automática a la garantía global”.

pedido de constitución de garantía. Por dicha razón, la redacción del artículo 463³³ ha sido objeto de justas críticas pues, ante la denegación del otorgamiento del régimen de garantía o contra la decisión que fijare el importe o determinare su forma de manera incorrecta, el afectado sólo puede plantear el procedimiento de impugnación contemplado en el art. 1053 del C. Aduanero que, como es sabido, suele demorar varios meses para su sustanciación, haciendo ilusorios los fines perseguidos respecto a la celeridad en el comercio.

75) Para alejar la posibilidad de abusos en el ejercicio de la discrecionalidad de los funcionarios, se ha sugerido la modificación del art. 463, a fin de que se pueda interponer una acción con trámite sumarísimo ante la justicia o ante el Tribunal Fiscal: a) contra las resoluciones que denegaren el otorgamiento del régimen de garantía en forma indebida; b) fijaren su importe o determinaren su forma de manera infundada; c) exigieren la constitución de una garantía cuando ello no estuviera previsto en la ley; o d) cuando

el servicio aduanero no se expidiera dentro del plazo previsto para ello. La doctrina primero y el sector privado después, sugirieron que la decisión que concediere o denegare el otorgamiento del régimen de garantía se dictara dentro del plazo razonable que estimaron en dos días³⁴.

V. FORMAS QUE PUEDEN ADOPTAR LAS GARANTÍAS

V.1. Facultades de la aduana para determinarlas y del administrado para escogerlas.

76) El Anexo General, Capítulo 5 (Garantía), Norma 5.3. del Convenio de Kyoto para simplificación y armonización de los regímenes aduaneros elaborado por los países integrantes de la Organización Mundial de Aduanas (texto revisado en 1999) expresa “*Toda persona que deba constituir una garantía podrá elegir cualquier forma de garantía a condición que sea aceptable para la aduana*”. El encabezamiento del Art. 455 del Código Aduanero argentino, adoptó este criterio³⁵.

33. El art. 463 del C.A. establece: “*La resolución que denegare el otorgamiento del régimen de garantía, fijare el importe de la garantía o determinare su forma, podrá ser impugnada de conformidad con el procedimiento previsto en la Sección XIV, Título II, Capítulo Primero*” (esto es, el procedimiento de impugnación contemplado en el Art 1053 y siguientes del C. Aduanero).

34. En 1994 una Comisión convocada para modificar el Código Aduanero integrada por Mario A. Alsina, Carlos Carena, Juan Patricio Cotter Moine, Julio Carlos Lascano, Luis Lozano y Jorge E. Petersen sugirió a la entonces Administración Nacional de Aduanas la necesidad de fijar un plazo razonable para que el servicio aduanero hiciera lugar a los pedidos de libramiento bajo garantía, a fin de no paralizar el despacho de la mercadería. Esta inquietud, fue recogida por un proyecto de modificación del Código Aduanero propuesto por el Senador Eduardo Menem en 1997 y retomada en el informe preparado por el Grupo de Estudios, designado por la Cámara Argentina de Comercio, la Cámara de Exportadores, la Cámara de Importadores, el Centro de Despachantes de Aduana y el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (representado por Alfredo Abarca y Enrique C. Barreira), elevado el 3 de agosto de 2004, sugiriendo modificaciones al Código Aduanero Argentino (publicado en la Revista de Estudios Aduaneros n° 16, página 167, año 2003 y 2004), en cuyo punto 21 se propuso la fijación de un plazo de dos días.

35. El art. 455 del C.A. establece: “*Siempre que el importe y la solvencia de la garantía fueren considerados satisfactorios por el servicio aduanero, los interesados podrán optar por alguna de las formas siguientes:*

- a) depósito de dinero en efectivo;
- b) depósito de títulos de la deuda pública, computados sus valores del modo que determinare la reglamentación;
- c) garantía bancaria;
- d) seguro de garantía;
- e) garantía real, en primer grado de privilegio, únicamente para asegurar el pago de los importes comprendidos en una espera o facilidad de pago de las autorizadas en este código, en cuyo caso el valor de los inmuebles o muebles de que se tratare se establecerá del modo que determinare la reglamentación;
- f) afectación expresa de la coparticipación federal en el producido de impuestos nacionales, cuando se tratare de operaciones efectuadas o a efectuarse por entes o dependencias centralizadas o descentralizadas de las provincias o municipalidades que tuvieren tal derecho;
- g) aval del Tesoro nacional, cuando se tratare de operaciones efectuadas o a efectuarse por entes o dependencias centralizadas o descentralizadas de la Nación, en cuyo caso las afectaciones correspondientes se efectuarán del modo que determinare la reglamentación;
- h) las demás que autorizare la reglamentación para los supuestos y en las condiciones que allí se establecieren.

La constitución, ampliación, modificación, sustitución y cancelación de la garantía podrá efectivizarse por medios electrónicos o magnéticos que aseguren razonablemente la autoridad e inalterabilidad de las mismas, en las formas, requisitos y condiciones que a tal efecto establezca la reglamentación” (este último párrafo fue incorporado por art. 20 de la ley 25.986).

77) Tal como lo expresáramos antes en el párrafo 13- c) de este trabajo, el ordenamiento aduanero pretende dar al administrado seguridad jurídica, asegurándole el uso de las formas de garantía que le ofrezcan mayor facilidad y menor costo, tales como los seguros de caución, la prenda sobre títulos públicos o de buena cotización en bolsas o mercados y, en menor medida, la garantía bancaria, la prenda o la hipoteca (estas últimas primordialmente a los fines de las garantías globales). No es lo mismo obtener un seguro de caución de una empresa aseguradora de plaza que tener que depositar en efectivo el importe del crédito reclamado, pues aquél tipo de garantía reviste efectos similares a los que se quiere evitar, esto es, el pago anticipado del crédito reclamado, mientras que primero de ellos permite seguir contando con el capital de trabajo necesario para la continuación del giro o de la empresa a un costo razonable.

78) No obstante, el servicio aduanero no siempre es sensible a este criterio³⁶. Para algunos supuestos sólo admite el depósito en efectivo o la garantía bancaria no admitiéndose otras menos costosas o más fáciles de obtener. Se aduce que el art. 455 del C. Aduanero exige que la garantía sea a satisfacción del servicio aduanero. Recordemos que, en su encabezamiento, ese artículo menciona dos facultades aparentemente opuestas: por un lado la facultad de los administrados de “*optar por alguna de las formas*” que allí se enuncian y, por otra parte la facultad de la aduana que admitirá esa opción “*siempre que el importe y la solvencia de la garantía fueren considerados satisfactorios por el servicio aduanero*” ¿Cómo se dirime esta doble facultad? En una primera lectura la redacción pareciera privilegiar la discrecionalidad del servicio aduanero quien es el señalado por la norma para determinar (considerar) si el tipo de garantía ofrecido es “satis-

factorio”. Pero la discrecionalidad no significa arbitrariedad; máxime cuando se trata de impedir una opción que la propia ley le otorga al administrado. El servicio aduanero debe motivar esa restricción, exponiendo cuales son las causas en que fundamenta su negativa. Así lo ha sostenido la justicia, quien ha puesto límites a esta mala práctica del servicio aduanero, exigiendo que se le permita al administrado la constitución de garantías a través de los medios menos onerosos que satisfagan, no obstante, la seguridad requerida por la aduana³⁷.

V.2. Tipos de garantías por las que puede optar el administrado

79) El art. 455 del C. Aduanero menciona diversos tipos de garantía, que serán objeto de estudio a continuación.

V.2.1. Depósito de dinero en efectivo.

80) Cuando se exige garantizar con un depósito en efectivo, éste consistirá en un “depósito irregular” de suma de dinero. Su finalidad principal no radica en la custodia de la cosa entregada en interés del depositante, que es lo que caracteriza la figura del depósito, sino en interés del depositario que reviste también el carácter de acreedor. El dinero es entregado al acreedor para garantizarle a éste el cobro de su crédito, por lo que la figura del depósito es meramente instrumental para la finalidad de garantía que rige en el instituto.

81) La finalidad de garantía nos indica que a través del depósito se viabiliza en realidad una prenda, pues los fondos son entregados, por el deudor al acreedor, en seguridad y garantía de una obligación cierta o condicional, presente o

36. La aduana argentina, a través de la facultad reglamentaria que le concedía el art. 23 inciso i) del C. Aduanero, ahora sustituido por los arts. 7 y 9, ap. 2 inciso a) última parte del Decreto 618/97, ha dictado resoluciones que han limitado las formas posibles para la constitución de la garantía a punto de que en casos tales como el del libramiento de mercaderías sometidas a sumario los limitó sólo al depósito en efectivo o la garantía bancaria, siendo que esta última era negada por los bancos en virtud de la demora de la aduana en liberar las garantías canceladas.

37. Remitimos a la nota 7, al pie del párrafo 13-c) de este trabajo.

futura (arts. 3204 del Código Civil y 580 del Código de Comercio). Dado el carácter fungible de la cosa dada en prenda nos hallamos ante una “prenda irregular”³⁸, es decir, un contrato por el cual el deudor entrega al acreedor dinero o cosas fungibles autorizándolo a disponer de ellas, con la condición de devolver, a su vencimiento, una cantidad equivalente³⁹.

82) El contexto de derecho público en el cual se desenvuelve la relación jurídica aduanera, hace irrelevante que las reglas supletorias aplicables sean las civiles o las mercantiles. En caso de necesitarse de principios generales aplicables, los mismos deben buscarse entre aquellos que fueren más compatibles con la finalidad para la cual el instituto fue creado.

83) La entrega de dinero en efectivo al servicio aduanero se suele hacer a través de un banco receptor, quien actúa como mandatario de la aduana al sólo efecto del cobro⁴⁰, pero también se permite que la garantía se constituya mediante la entrega de un importe de dinero al banco para que lo invierta a fin de no mantenerlo improductivo, como sucede en materia judicial.

84) En nuestro país, sin embargo, los fondos son cobrados a través de un banco y destinados a una cuenta de la Aduana, quien los remite a Rentas Generales. Este último destino es prueba evidente de que el Estado procede a su uso a título de dueño que, por otra parte, es una de las características del depósito irregular, pues en él, los fondos pasan al dominio del depositario (arts. 2189, 2191 última parte, y 2220 del Código Civil), con obligación de devolver el equivalente.

V.2.1.1. Los intereses y la actualización por depreciación monetaria, de los importes restituidos por la aduana al administrado que los entregó en garantía

85) En cuanto a la actualización y los intereses por el período en el cual el titular de los fondos debió prescindir de su uso, los efectos prácticos del depósito en efectivo, aun cuando jurídicamente no constituya un pago, son semejantes a los de éste, pues tanto en uno como en otro caso, el servicio aduanero (es decir el Estado), posee la disponibilidad del dinero, al menos hasta que deba devolver la garantía. Consecuentemente, en el caso en que la controversia culminara con el triunfo aduanero, los intereses, y en su caso la actualización del crédito fiscal, quedan neutralizados por el uso que el Estado acreedor hizo de los fondos entregados en garantía⁴¹, lo que se encuentra ratificado por el art. 796, última parte del C. Aduanero.

86) Sobre la base de igual razonamiento el art. 457 del C. Aduanero dispuso que cuando se hubiera garantizado con depósito de dinero en efectivo en sede aduanera, el importe garantizado no se halla sujeto a actualización. La norma tiene en cuenta la indexación, repotenciación o actualización del crédito aduanero que hubiera sido garantizado con depósito en dinero en efectivo. Como vimos, las cláusulas de actualización fueron derogadas por el art. 10 de la ley 23.928, lo que fue ratificado por la ley 25.561, luego que se dejó sin efecto la convertibilidad en igualdad entre un peso argentino y un dólar estadounidense.

87) La ley 21.281 había establecido por primera vez la actualización o indexación de los créditos por tributos y multas impositivas, lo que se generalizó para los créditos y deudas aduane-

38. PLANIOL, Marcel y RIPERT, Georges, “*Tratado Práctico de Derecho Civil Francés*”, La Habana, Cultural S.A., 1946, Tomo XII, § 77, pag. 74.

39. ZAVALA RODRIGUEZ, Carlos Juan, “*Código de Comercio y leyes complementarias, comentados y concordados*”, Buenos Aires, Ediciones Depalma, año 1967, Tomo III, § 201, pag. 171.

40. BARREIRA, Enrique C., “*La imputación del pago en materia tributaria aduanera. Pago mediante depósito bancario*”, nota a fallo, revista La Ley Tomo 1989-C, Capítulo VI-c), pag. 571, en donde se destaca la limitación del mandato de mero cobro otorgado a los bancos.

41. BARREIRA, Enrique C., “*Deudas y créditos aduaneros*”, Buenos Aires, Editorial Universidad, 1978, pags. 67 y 79.

ras por la ley 21.369, con modificaciones de la ley 21.898. En esa oportunidad la aduana consideró que “la actualización no operará desde el momento en que se hubiera garantizado en dinero en efectivo y con carácter de depósito en sede aduanera, el importe controvertido”⁴².

88) La ley 23.928 derogó todas las normas legales o reglamentarias que establecían o autorizaban la indexación, actualización o repotenciación de deudas, incluso las tributarias, lo que significó la derogación de varias disposiciones del C. Aduanero. La prohibición se justificaba en que la ley 23.928 garantizaba que el valor de la moneda nacional se mantendría en una paridad constante con la moneda que históricamente se había mostrado como la más fuerte del mundo (un peso igual a un dólar estadounidense) lo que aseguraba que no habría depreciación monetaria. Cuando diez años más tarde se derogó esa paridad cambiaria, se eliminó esa garantía, por lo que el mantenimiento de la prohibición de actualizar las deudas, vino a distorsionar la equidad de los pagos diferidos en el tiempo.

89) Nadie ignora que en épocas de inflación y ante la ausencia de cláusulas de actualización, las tasas de interés aplicadas sobre un capital nominal cumplen, al menos, dos funciones: por una parte recomponer la depreciación que la inflación produce en el capital, y por la otra compensar la ausencia del mismo por parte de su propietario. Al estar ahora vedada la actualización, parece injusto desconocer pago alguno de interés por el tiempo en que el propietario de los fondos no pudo disponer de ellos, pues de esa manera, la parte de interés destinada a recomponer la depreciación monetaria queda impaga, produciendo un enriquecimiento sin causa a favor del acreedor que utilizó los fondos, en perjuicio del depositante.

90) Con anterioridad a que se receptara en la ley la actualización de los créditos y deudas aduaneros (ley 21.369), un administrado solicitó la actualización de la deuda con más los intereses correspondientes por el período en que había sido privado del dinero en efectivo entregado en concepto de garantía a la aduana para obtener el levantamiento de la clausura contemplada en el entonces art. 198, inciso c) de la Ley de Aduana (t.o. 1962 y sus modificatorias), hoy art. 989 del C. Aduanero. La aduana restituyó solamente el importe nominal del depósito. Llevado el caso a la Secretaría de Hacienda (de la cual dependía en ese momento la Aduana) ésta hizo lugar al pedido de actualización monetaria ordenando a la Administración Nacional de Aduanas a devolver el importe actualizado desde el momento del depósito hasta el día de la efectiva devolución, por considerar que negarlo representaría un evidente enriquecimiento sin causa⁴³.

91) En cuanto a los intereses resarcitorios, se consideró que ellos eran improcedentes por depender de mora, que, se juzgó que en este caso no existía, pero la Secretaría de Hacienda dispuso que a fin de guardar coherencia con los casos en que el Código Aduanero (que se había dictado en el período intermedio y estaba vigente en el momento en que la resolución fue dictada), reconocía intereses resarcitorios en el período en que, por falta de índices de actualización no se podía revalorizar el importe a devolver, correspondía admitirlos exclusivamente para este supuesto, debiendo aplicarse el nivel que correspondiera a las sumas sin actualizar.^{43 bis}

El Código no contempla el pago de intereses por la aduana cuando deba devolver la garantía oportunamente constituida en dinero en efectivo. Por aplicación analógica del art. 811 C. Aduanero, estos deben ser abonados, pero a dife-

42. Resolución 2486/76.

43. La Resolución (ANA) N° 1592/86 (Guía Práctica N° 335, julio de 1986, pag. 9890) recogió la doctrina de la Secretaría de Estado de Hacienda.

43 bis. Debemos aclarar que, sin perjuicio de la justicia de la decisión adoptada, la resolución erró al atribuir al Código Aduanero la fijación de un interés diferencial según que los importes estuvieran actualizados o no, lo que en realidad tuvo como fuente a las reglamentaciones entonces vigentes.

rencia de esta última disposición, la aduana sabe de antemano la pretensión del particular que da causa, justamente, a la garantía, por lo que el condicionamiento de su previo reclamo pareciera excesivamente formalista, pues el garante ha padecido la indisponibilidad del dinero y el Estado se habría enriquecido, sin causa válida, con una financiación gratuita.^{43 ter}

V.2.2. Depósito de títulos de la deuda pública.

92) Cuando se depositan títulos de la deuda pública se instrumenta en realidad una típica prenda sobre títulos valores (arts. 583 y 584 del Código de Comercio). La deuda reconocida por el Estado emisor se encuentra corporizada en el título (titularizada) y la calidad de acreedor se manifiesta por la nominatividad en el propio título o su registro en la institución depositaria de éste o, si fuere al portador, por la simple tenencia legitimada del mismo.

93) El desplazamiento de los títulos implica la retención de la cosa prendada, fuere directamente o por intermedio de un tercero designado al efecto, y tiene la doble función de asegurar al acreedor contra una posible distracción, pérdida o deterioro de la cosa y de dar a publicidad a la preferencia que el fisco posee sobre el producido de la subasta de la cosa a fin de oponerla a terceros⁴⁴.

94) Deberían aceptarse tanto títulos de la deuda pública del propio Estado que exige la garantía como los que respaldan deuda pública extranjera. El principio de amplitud de las formas tendientes al

fin propiciado por la ley, nos inclina en este sentido siempre que gozaran de una razonable confiabilidad en los mercados internacionales⁴⁵.

95) Estos títulos son representativos de una deuda del Estado, usualmente rescatable a futuro, que mientras tanto va devengando intereses por el uso del dinero así invertido. Si el emisor fuera el Estado argentino, que es justamente el titular del crédito aduanero que se quiere garantizar, se da la paradoja de que el administrado garantiza su eventual deuda con una deuda del propio acreedor que a diferencia de la primera, no es eventual sino cierta y que, hallándose titularizada y cotizante, es de un valor venal inmediato.

96) Si bien se saben los importes que se deben garantizar, para aceptar esta forma de garantía, la aduana deberá determinar si el valor de la cosa entregada en garantía es satisfactorio. La reglamentación estableció la manera de determinar esos valores⁴⁶, estableciendo como regla básica que los valores de los títulos de la deuda pública se deben computar por su cotización en bolsa a la fecha de su ofrecimiento. Si, por cualquier razón, hubieran dejado de cotizarse en la bolsa, dichos valores se determinarían por el valor de rescate estimado por el servicio aduanero a la fecha de ofrecimiento, menos las erogaciones que pudiese implicar su venta. Si esta cotización tuviere cambios bruscos que superasen la variación razonable en este tipo de cotizaciones, el servicio aduanero tendrá la posibilidad de solicitar el ajuste de la cantidad de títulos a fin de mantener la paridad entre el importe asegurado y el valor de la garantía que lo cubre⁴⁷.

43 ter. COLMO, Alfredo, "Obligaciones", Abeledo Perrot, Bs. As., 1964, § 700, pág. 484.

44. FERNÁNDEZ, Raymundo L., obra citada, Buenos Aires, 1941, Tomo I, § 127, pág. 131.

45. La Resolución General (AFIP) N° 1469/2003 en su art. 24 da la posibilidad de que la AFIP admitía bonos de estados extranjeros como garantía de los créditos fiscales.

46. El apartado 1 del art. 56 del Decreto 1001/1982 dispone que: "A los fines de lo previsto en el artículo 455, inciso b), del Código Aduanero, los valores de los títulos de la deuda pública se computarán por su cotización en Bolsa a la fecha de su ofrecimiento o, en su defecto, por su valor de rescate estimado por el servicio aduanero a la fecha del ofrecimiento, menos las erogaciones que pudiese implicar su venta".

47. La Resolución General (AFIP) N° 1469/2003 considera en su art. 9 que el ajuste debe realizarse cuando los hechos o circunstancias afectan la garantía o su valuación en más de un veinte por ciento.

V.2.3. Garantía bancaria

97) La fianza bancaria, incorrectamente denominada “aval bancario”⁴⁸, se instrumenta a través de un contrato celebrado, al menos, por tres personas (el deudor, el acreedor y el fiador), mediante el cual, el fiador se obliga en forma accesoria al pago de la deuda que el deudor mantiene con el acreedor en caso de que, habiéndose convertido en exigible, aquél no la satisficiera (art. 1986 del Código Civil).

98) Reviste importancia esencial determinar con toda claridad los límites de la responsabilidad que asume el fiador⁴⁹, los que se manifiestan principalmente en el importe máximo por el cual deberá eventualmente responder éste, y el plazo máximo durante el cual quedará comprometido frente a la aduana.

99) El art. 1988 del Código Civil (aplicable supletoriamente), admite que la fianza se refiera a una obligación futura (y por ende indeterminada) siempre que la misma se refiera al importe de las obligaciones que contrajere el deudor. No obstante, las reglamentaciones aduaneras suelen exigir que cubran no sólo los importes máximos por tributos y multas, sino los eventuales intereses compensatorios y punitivos que se devengaren, así como cualquier otro adeudo que pudiera surgir en razón o con motivo de la operación aduanera efectuada por la mencionada firma, rigiendo esta garantía hasta que se produzca la cancelación total del crédito y sus accesorios⁵⁰. Esa indeterminación no es compatible con las regulaciones banca-

rias, que establecen que el riesgo debe estar acotado, ya que estas variables son determinantes para establecer tanto las magnitudes de riesgo como el costo del servicio que el banco concede al cliente afianzado⁵¹, lo que ha motivado la retracción de los bancos a prestar este tipo de garantía.

V.2.4. Seguro de garantía

100) Los “seguros de caución” tuvieron su origen en la contratación de la obra pública y se caracterizan como contratos que, si bien reúnen los requisitos y formalidades propias del contrato de seguro, su objeto principal es el de garantizar a favor de un tercero, que es el beneficiario (en este caso la Aduana), las consecuencias de los posibles incumplimientos del tomador (en este caso el administrado), vinculado con el beneficiario por una relación jurídica anterior a la caución y del cual ésta resulta accesoria⁵².

101) La Corte Suprema de Justicia de la Nación, a quien se debe esta caracterización, expresó que es un contrato de garantía bajo la forma de un contrato de seguro, del cual se le aplican la regulación y sus principios por voluntad de las partes, en todo lo que no contradiga a la esencia de la celebración de un contrato de garantía; añadiendo que, al tener por objeto principal asegurar el incumplimiento imputable al tomador con relación a sus obligaciones frente al beneficiario, no existe un verdadero riesgo asegurable (es decir, un hecho ajeno a la voluntad de las partes) por lo que no reuniría los requisitos propios de un contrato de seguro⁵³.

48. Sobre la errónea utilización del vocablo “aval”, remitimos a lo que manifestamos en los párrafos 113 a 116 de este trabajo.

49. Ver nota de Vélez Sarsfield al art. 1997 del Código Civil, en donde expresa que la fianza debe interpretarse restrictivamente.

50. Si bien estas condiciones vienen desde hace mucho tiempo, ponemos como ejemplo el Anexo X de la Resolución General (AFIP) N° 1469/2003.

51. Si bien estas condiciones vienen desde hace mucho tiempo, ponemos como ejemplo el Anexo X de la Resolución General (AFIP) N° 1469/2003.

52. RIBERA, Carlos Enrique, “El contrato de seguro de caución”, nota a fallo, Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones, Buenos Aires, Editorial Depalma, año 26, Tomo 1993-A, pag. 492.

53. Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 30/06/1992, en autos “Gobierno Nacional (Secretaría de Intereses Marítimos) c/ Prudencia Cia. Argentina de Seguros Generales S.A.”. Ver también GROSSO, Eduardo J.M. “El seguro de caución”, revista El Derecho Tomo 35 pag. 841.

102) Estos contratos no fueron contemplados en la Ley de Seguros (ley 17.418), aunque la ley 20.091, que regula la actividad de las aseguradoras, los habría admitido al autorizar a dichas entidades a “*otorgar fianzas o garantizar obligaciones de terceros cuando configuren económica y técnicamente operaciones de seguros aprobadas*”⁵⁴. Los mismos han sido admitidos en materia aduanera por la Superintendencia de Seguros de la Nación⁵⁵.

103) En este contrato intervienen tres sujetos: el tomador de la póliza de caución que será el administrado interesado, el asegurado que será el servicio aduanero y el asegurador que será la compañía de seguros, que no sólo deberá estar autorizada por la Superintendencia de Seguros, sino también habilitada por la aduana para actuar en este tipo de garantías.

104) En caso de nacer o, según el caso, quedar ejecutoriado el crédito que originó la garantía y exigir la aduana el pago del importe asegurado a la compañía aseguradora, ésta lo abonará como si se tratara de una indemnización asegurable. El beneficiario no será el tomador del seguro de caución, que es quien paga la prima, sino un tercero que, en nuestro caso, será el Estado a través de su servicio aduanero. El administrado y eventual deudor, contrata el seguro en beneficio del servicio aduanero, que es su eventual acreedor, y consecuentemente, el asegurador tendrá derecho a repetir contra el tomador la indemnización que debiera pagar a la aduana.

105) Debe tenerse presente que si bien este

tipo de garantía es admitida en materia tributaria, su aplicación a la eventual aplicación de penas pecuniarias por la comisión de infracciones aduaneras, ha sido resistida por la Superintendencia de Seguros de la Nación sosteniendo que, en virtud de lo normado por los arts. 60 y 112 de la Ley de Seguros, no resulta factible asegurar las sanciones administrativas que, por su analogía con las sanciones penales, tienen una función coercitiva y, por ende, no susceptible de ser cumplida por un tercero, por lo que su amparo sería contrario al orden público⁵⁶.

V.2.5. Garantía real, en primer grado de privilegio, para asegurar una espera o facilidad de pago

106) El servicio aduanero puede hacerse garantizar el eventual pago de los importes comprendido en una espera o facilidad de pago a través de prenda, prenda con registro o de hipoteca, en primer grado de privilegio.

107) El decreto reglamentario expresa que, en el caso de las hipotecas, el valor de los inmuebles deberá ser el de su valuación fiscal o el de la tasación que a requerimiento del servicio aduanero practicare el Banco Hipotecario Nacional, a opción del interesado y a su costa⁵⁷. Entendemos que el interesado puede optar por el valor que arroje la valuación fiscal (que usualmente es menor que el valor real de venta) o el que surgiera de la tasación, que seguramente le convendrá más por ser usualmente mayor. Pero en caso de realizarse ésta, la deberá realizar el Banco Hipotecario a cuyo fin el servicio aduanero deberá requerírsele.

54. RIBERA, Carlos Enrique, obra antes citada, pag. 494.

55. Ver Resolución N° 16.846/82 de la Superintendencia de Seguros de la Nación, del 13 de agosto de 1982 (Guía Práctica N° 309, septiembre de 1982, pag. 7880).

56. Dictamen de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia Nacional de Seguros del 14 de octubre de 2005. El art. 60 de la ley de Seguros (ley 17.418), referido a los daños patrimoniales, dispone que “*Puede ser objeto de estos seguros cualquier riesgo si existe interés económico lícito de que un siniestro no ocurra*”; por su parte, el art. 112 del mismo ordenamiento, referido al seguro de responsabilidad civil, establece que: “*La indemnización debida por el asegurador no incluye las penas aplicadas por autoridad judicial o administrativa*”. HALPERÍN, Isaac, “*Seguros – Exposición crítica de la ley 17.418*”, Buenos Aires, Depalma, 1972, Capítulo V, § 23, pag. 348.

57. El apartado 2 del art. 56 del Decreto Reglamentario N° 1001/82, establece que: “... 2. *A los fines de lo previsto en el artículo 455, inciso e), el valor de los bienes inmuebles será el de su valuación fiscal o el de la tasación que a requerimiento del servicio aduanero practicare el Banco Hipotecario Nacional, a opción del interesado y a su costa. El valor de los bienes muebles se determinará por medio de la tasación que dispusiere la Administración Nacional de Aduanas, la que podrá requerir a estos fines la colaboración de otras dependencias de la administración pública nacional. Si se ofreciere en garantía mercadería que se encontrare en jurisdicción aduanera, se considerará su valor en aduana, con sujeción a lo determinado en el artículo 642 y siguientes del código*”.

108) En el caso de las prendas sobre bienes muebles el decreto determina que el valor surgirá de tasación que dispusiera la AFIP-DGA quien, por el Decreto 618/97, posee facultades de delegación. Se prevé que la aduana pueda requerir para ello la colaboración de otras dependencias de la administración pública nacional. A nuestro juicio esta prenda podrá ser con desplazamiento o con registro.

109) Por último el decreto contempla garantía real sobre la mercadería que se encontrare en jurisdicción aduanera, en cuyo caso la mercadería podrá mantenerse detenida e interdicta, lo que en la práctica surtirá los mismos efectos que una prenda con desplazamiento, salvo la causa de la retención, que no sería contractual sino legal (art. 997). El valor en aduana de la mercadería deberá establecerse con sujeción a lo determinado en el Acuerdo del Valor en Aduana de la OMC aprobado por la ley 24.425.

V.2.6. Afectación de la coparticipación federal en el producido de impuestos nacionales, si quien debe garantizar fuera un ente o dependencia centralizada o descentralizada de las provincias o municipalidades

110) Como se desprende del art. 778 C. Aduanero, los organismos públicos no escapan al arancel aduanero, por lo que les son aplicables las normas del régimen de garantías. En lo referente a las penas pecuniarias por infracciones aduaneras, sólo están eximidas de ellas el Estado nacional, las provincias y las municipalidades pero no los organismos descentralizados y demás entidades estatales (art. 910 C. Aduanero) por lo que estos últimos también pueden hacer uso de

este instituto en caso de serles necesario.

111) Tratándose de órganos públicos no nacionales, se contempla la posibilidad de que garanticen sus eventuales deudas aduaneras con la parte que les correspondiera en la distribución de los importes de los impuestos coparticipados a cuyo fin deberán presentar la constancia de dicha afectación emitida por el Ministerio de Economía⁵⁸.

V.2.7. Aval del Tesoro nacional, si quien debe garantizar fuera un ente o dependencia centralizada o descentralizada de la Nación

112) Como vimos antes (párrafo 110), los organismos públicos nacionales no escapan al arancel aduanero. Distinto es, cuando se trata de penas pecuniarias por infracciones aduaneras pues ellas no son aplicables a la Nación, las Provincias y las municipalidades, aunque sí son aplicables a los organismos descentralizados y demás entidades estatales. Por lo tanto, el régimen de garantía reviste utilidad, aunque en diferente medida, para todos ellos. En estos casos, el art. 455 del C. Aduanero admite que la garantía pueda consistir en un aval del Tesoro Nacional.

113) El "aval" es un instrumento propio de los títulos de crédito, usualmente vinculado con aquellos a los cuales se les otorga la vía ejecutiva a su simple presentación y cuyos alcances son regulados por las leyes que los prevén. Tal es lo que sucede en el caso de la letra de cambio, el pagaré y el cheque (arts. 32 a 34 y 103 del decreto ley 5965/63 y arts. 51 a 53 de la ley 24.452). La ley aplicable para la ejecución de estas garantías⁵⁹ contempla la garantía mediante aval.

58. El apartado 3 del art. 56 del Decreto Reglamentario N° 1001/82, establece: "3. A los fines de lo previsto en el artículo 455, inciso f), la afectación expresa de la coparticipación federal en el producido de impuestos nacionales deberá ser conformada por el Ministerio de Economía".

59. Nos referimos específicamente al artículo sin número ubicado en segundo lugar, después del art. 92 de la Ley 11.683 (incorporado por art. 1°, punto XXIV de la ley 25.795), que es aplicable a la materia aduanera por el art. 1126 del Código Aduanero, luego de la modificación introducida por el art. 42 de la Ley 25.986. El referido artículo establece: "Si la deuda firme, líquida y exigible estuviera garantizada mediante aval, fianza personal, prenda, hipoteca o cualquier otra garantía, se procederá en primer lugar a ejecutarla, siguiendo para ello el procedimiento previsto en el artículo 92; una vez ejecutada la garantía, si la misma no fuese suficiente para cubrir la deuda, se podrá seguir la ejecución contra cualquier otro bien o valor del ejecutado".

114) Si bien el art. 461 expresa que para la ejecución de estas garantías el servicio aduanero cuenta con los mismos derechos y privilegios que para ejecutar los tributos, multas y accesorios que motivaron la garantía, y que el artículo “sin número”, ubicado en segundo lugar a continuación del art. 92 de la ley 11.683 (aplicable en virtud del art. 1126 del C. Aduanero modificado por la ley 25.986), admite que el aval garantice el cobro de la deuda incorporada en la boleta de deuda, advertimos que se asocia el aval a un título (boleta de deuda) que normalmente no existirá en el momento de emitirse aquél, pues los supuestos contemplados en el art. 453 se refieren a actos anteriores a la exigibilidad o aun al nacimiento de la deuda, la que en algunos casos podría nunca llegar a existir.

115) Si bien se ha discutido la posibilidad de que haya un aval de una letra o pagaré a crearse, la doctrina argentina más moderna rechaza esa posibilidad porque presupone que existe el título, considerándose inadmisibles que asegure el pago de un título inexistente⁶⁰. Un documento de esas características valdría, quizás, como fianza.

116) Por otra parte, el régimen del aval surge de la legislación que lo aplica y así sucede con las letras de cambio, el pagaré o el cheque (decreto ley 5965/63 o ley 24.452), pero no hay en la ley aduanera ni en la ley fiscal, reglas que establezcan cuáles son las relaciones entre el avalista y el acreedor ni entre el avalista y el deudor, y difícilmente podrá sostenerse que deben aplicarse las reglas de aquellos títulos por vía analógica,

pues se trata de procedimientos que limitan las defensas posibles del firmante y que, por ende, son de aplicación e interpretación restrictiva. Los títulos cuyas leyes los contemplan admiten que el aval conste en documento por separado (arts. 3 del decreto ley 5965/63 o art. 52 ley 24.452), lo que da mayor lugar a la confusión entre la fianza y el aval. No obstante, el aval se distingue de la simple fianza porque la obligación que a través de él se asume, es autónoma, de manera que el avalista no puede oponer al acreedor las excepciones que podría oponer el obligado principal, salvo que las mismas se basaran en un vicio propio del título⁶¹.

117) El decreto reglamentario exige que la petición cuente con la constancia expedida por el Ministerio de Economía de que el aval ha sido otorgado⁶².

V.2.8. Simple garantía, consistente en “cartas compromiso” o “letras caucionales”

118) Este tipo de garantía se encuentra regulado en diez incisos del art. 56 del Decreto Reglamentario N° 1001/82 enumerados desde la a) a la j).

119) El inciso a) del referido art. 56, permite que frente a tránsitos de importación de mercadería destinada a una representación diplomática extranjera acreditada ante el Gobierno nacional o a un organismo internacional del que la Nación fuere parte⁶³, la respectiva representa-

60. FERNANDEZ, Raymundo, “Código de Comercio Comentado”, Buenos Aires, 1962, Tomo III, pag. 307; CÁMARA, Héctor, “Letra de cambio y Vale o Pagaré”, Buenos Aires, Ediar, 1970, Tomo II, § 154, pag. 164.

61. CÁMARA, Héctor, en su obra “Letra de cambio y vale o pagaré”, Buenos Aires, Ediar, 1970, Tomo II, § 143, pags. 122 y 123, sostiene que el aval es una obligación de garantía “cambiaría” que nada tiene que ver con la fianza pues mientras en ésta priva la dependencia con la relación jurídica principal, la obligación del avalista es autónoma en sustancia y accesoría formalmente, aunque reconoce que durante mucho tiempo la doctrina francesa asimiló el aval a la fianza, criterio que tuvo repercusión en la doctrina argentina. La costumbre de denominar “aval” a las “garantías” la hemos advertido en nota al comentar el inciso c) de este artículo referido a las garantías bancarias.

62. El apartado 4 del art. 56 establece: “4. A los fines de lo previsto en el artículo 455, inciso g), si se tratare del aval del Tesoro Nacional la petición presentada deberá ser acompañada con la constancia expedida por el Ministerio de Economía de que dicho aval ha sido otorgado”.

63. El inciso a) del apartado 5 del art. 456 establece: “Cuando se tratare de operaciones de tránsito de importación con mercadería destinada a una representación diplomática extranjera acreditada ante el Gobierno nacional o a un organismo internacional del que la Nación fuere parte, serán autorizadas por el servicio aduanero siempre que dichas operaciones se solicitaren con la firma del jefe de la respectiva representación o del representante del organismo de que se tratare, con la que se tendrá por garantizada la operación por el gobierno o por el organismo internacional al cual pertenecieren”.

ción o el representante del organismo de que se tratare asuma el compromiso de pago.

120) El inciso b), se refiere a los tránsitos de importación de mercadería destinada a entes o dependencias centralizadas o descentralizadas del Estado nacional, provincial o municipal, en cuyo caso bastará la fianza de dichos entes o dependencias ⁶⁴.

121) El inciso c), se refiere a los tránsitos de importación por ferrocarril ⁶⁵. En la reglamentación se contemplaba la sola garantía de la Empresa Ferrocarriles Argentinos que hoy en día ya no existe. Consideramos que, sin perjuicio de que este tipo de operaciones se encuentra superada por el uso del formulario MIC/TFA que descarta la utilización de la garantía contemplada en el art. 303 (a cuyo comentario remitimos), si fuera de aplicación, deberá requerirse a la empresa de ferrocarriles, ahora privada, que cumpla los recaudos de dicha disposición salvo que el servicio aduanero considere que se dan las condiciones para encuadrar este caso en el inciso g) del art. 46 de la reglamentación, que comentamos mas adelante.

122) El inciso d), se refiere a las destinaciones suspensivas de importación temporaria de embarcaciones o aeronaves de uso particular que arriben por sus propios medios ⁶⁶. Se contempla la sola exigencia de una letra caucional, siempre que los referidos medios de transporte que arriben al territorio aduanero atraquen o aterricen en zona primaria aduanera (puertos o aeropuertos

mencionados en el art. 5, ap. 2, inciso b) o, en su caso, permanecieren en la misma. La letra caucional consiste en un compromiso escrito, dirigido unilateralmente por el administrado al servicio aduanero, mediante el cual el primero se constituye frente al último, en principal pagador de los importes por tributos y sus accesorios que surgieren como consecuencia de la operación. Es usual que los formularios "tipo" que la aduana exige llenar y firmar al administrado prevean que la mencionada letra caucional tiene las características de un título ejecutivo que puede ser ejecutado por el procedimiento contemplado en el art. 92 de la ley 11.683 (aplicable en virtud del reenvío que realiza el art. 1126 del C. Aduanero luego de la reforma introducida por el art. 42 de la ley 25.986) ⁶⁷. Pensamos que dado que aquél artículo considera título ejecutivo a la boleta de deuda y no a las fianzas voluntarias, el carácter ejecutivo estará dada por la boleta de deuda y que esta letra caucional deberá ser acompañada en el proceso de ejecución de aquella. En cuanto a considerar que la misma pueda ser considerada un "aval", remitimos a lo que hemos expresado antes sobre esa institución.

123) El inciso e), se refiere a las destinaciones suspensivas de importación temporaria o de exportación temporaria de mercadería comprendida en los artículos 265, apartado 1, inciso b), punto 4), y 363, apartado 1, inciso b), punto 4), del código ⁶⁸. En tales casos podrá considerarse como suficiente garantía la presentación de un documento firmado por los interesados o por terceros, en la forma y condiciones que fijare el servicio aduanero.

64. El inciso b) del apartado 5 del art. 456 establece: "Cuando se tratare de operaciones de tránsito de importación con mercadería destinada a entes o dependencias centralizadas o descentralizadas del Estado nacional, provincial o municipal, serán autorizadas por el servicio aduanero, siempre que dichas operaciones se solicitaren con la garantía de aquéllos".

65. El inciso c) del apartado 5 del art. 456 establece: "Las operaciones de tránsito de importación por ferrocarril podrán ser autorizadas con la garantía de la Empresa Ferrocarriles Argentinos".

66. El inciso d) del apartado 5 del art. 456 establece: "Cuando se tratare de la destinación suspensiva de importación temporaria de embarcaciones o aeronaves de uso particular que arriben por sus propios medios, la garantía podrá constituirse mediante letra caucional, siempre que al atracar o aterrizar lo hicieren en zona primaria aduanera o, en su caso, permanecieren en la misma".

67. Ver, por ejemplo, el formulario de letra caucional contemplado en el Anexo IX de la Resolución General (AFIP) 1469 y sus modificatorias.

68. El inciso e) del apartado 5 del art. 456 establece: "Cuando se tratare de la destinación suspensiva de importación temporaria o de exportación temporaria de mercadería comprendida en los artículos 265, apartado 1, inciso b), punto 4), y 363, apartado 1, inciso b), punto 4), del código, podrá considerarse como suficiente garantía la presentación de un documento firmado por los interesados o por terceros, en la forma y condiciones que fijare la Administración Nacional de Aduanas".

124) El inciso f), se refiere a las destinaciones suspensivas de importación temporaria o de exportación temporaria de semovientes por arreo⁶⁹. En tal caso podrá considerarse como suficiente garantía la presentación de un documento firmado por los interesados o por terceros, siempre que la hacienda a remover fuere exclusivamente de la zona fronteriza, que los propietarios de la hacienda fueren residentes de la zona fronteriza o tuvieren en la zona la explotación pecuaria, que la hacienda se removiere por un plazo de hasta noventa días y que se cumplieren las demás condiciones que fijare el servicio aduanero.

125) El inciso g), se refiere a los casos en que existieran razones de excepción debidamente justificadas y la garantía personal no implicare menoscabo para la seguridad fiscal, en cuyo caso el Ministerio de Economía podrá aceptar en operaciones individuales la letra caucional como suficiente garantía⁷⁰. Ya nos hemos referido al concepto y alcances de la letra caucional al comentar el inciso d) de este art. 46 del decreto reglamentario.

126) El inciso h), se refiere a los casos en que quienes debieran otorgar la garantía fueren compañías financieras y que se encuentren facultada para realizar otorgar avales, fianzas u otras garantías, aceptar o colocar letras y pagarés de terceros, en los términos del art. 24 inciso e) de

la Ley de entidades Financieras (ley 21.526)⁷¹. En tales casos se faculta al servicio aduanero para que autorice la garantía otorgada por la misma como en el supuesto de una garantía bancaria (Decreto 1498/85).

127) El inciso i), con la modificación introducida por el Decreto 1327/04, admite que en los casos de destinaciones definitivas de exportación para consumo, el exportador pueda garantizar mediante la presentación de un documento firmado por el o los interesados, en la forma y condiciones que fijare la Administración Federal de Ingresos Públicos⁷².

128) El inciso j), con la modificación introducida por el Decreto 1450/07, se refiere a los casos de destinaciones suspensivas de importación temporaria de mercaderías, pertenecientes a personas residentes en el extranjero, destinadas a ser presentadas o utilizadas en una exposición, feria, congreso, competencia deportiva o manifestación similar, efectuadas o auspiciadas por una representación diplomática extranjera acreditada ante el Gobierno Nacional o un organismo internacional del que la Nación sea parte⁷³. En tal caso bastará con la presentación de un documento firmado por el jefe de la representación diplomática o del representante del organismo internacional, en la forma y condiciones

69. El inciso f) del apartado 5 del art. 456 establece: "Cuando se tratare de la destinación suspensiva de importación temporaria o de exportación temporaria de semovientes por arreo podrá considerarse como suficiente garantía la presentación de un documento firmado por los interesados o por terceros, siempre que:

- 1) la hacienda a remover fuere exclusivamente de la zona fronteriza;
- 2) los propietarios de la hacienda fueren residentes de la zona fronteriza o tuvieren en la zona la explotación pecuaria;
- 3) la hacienda se removiere por un plazo de hasta NOVENTA (90) días;
- 4) se cumplieren con las demás condiciones que fijare la Administración Nacional de Aduanas".

70. El inciso g) del apartado 5 del art. 456 establece: "Cuando mediaren razones de excepción debidamente justificadas y la garantía personal no implicare menoscabo para la seguridad fiscal, el Ministerio de Economía podrá aceptar en operaciones individuales la letra caucional como suficiente garantía".

71. El inciso h) del apartado 5 del art. 456 (incorporado por el Decreto 1498/85), establece: "Cuando se tratare de una compañía financiera habilitada para funcionar como tal y que, reuniendo los extremos que exige la Ley N° 21.526, esté facultada para realizar los actos y operaciones contemplados por el inciso e) del artículo 24 de dicha ley, el servicio aduanero podrá autorizar la garantía otorgada por la misma como en el supuesto de una garantía bancaria".

72. El inciso i) del apartado 5 del art. 456 (incorporado por el Decreto 1327/04), establece: "Cuando se tratare de destinaciones definitivas de exportación para consumo, podrá considerarse como suficiente garantía la presentación de un documento firmado por los interesados en la forma y condiciones que fijare la Administración Federal de Ingresos Públicos"

73. El inciso j) del apartado 5 del art. 456 (incorporado por el Decreto 1450/07), establece: "Cuando se tratare de destinaciones suspensivas de importación temporaria de mercaderías, pertenecientes a personas residentes en el extranjero, destinadas a ser presentadas o utilizadas en una exposición, feria, congreso, competencia deportiva o manifestación similar, efectuadas o auspiciadas por una representación diplomática extranjera acreditada ante el Gobierno Nacional o un organismo internacional del que la Nación sea parte, podrá considerarse como suficiente garantía para el Servicio Aduanero la presentación de un documento firmado por el jefe de la representación diplomática o del representante del organismo internacional, en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción. Con dicho documento se tendrá por garantizada la operación por el respectivo gobierno u organismo internacional".

que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción.

129) Otro de los casos en los cuales basta un simple compromiso, es el contemplado en el Art. 456 C. Aduanero, el cual contempla, dentro del principio de amplitud de la aceptación de la garantía, la facilitación para importes comprometidos que no superaren cierto monto.

130) Las formalidades son mínimas ya que sólo se requiere un compromiso escrito por los propios interesados o por terceros. En cuanto al primero no constituiría en rigor en una fianza, ya que no añade ningún refuerzo al título que ya posee la aduana sin el documento firmado por el deudor. En cuanto al segundo constituiría una fianza conforme hemos visto antes.

VI. SUPUESTOS EN LOS CUALES ESTÁ PROHIBIDA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE GARANTÍA

131) El art. 458 del C. Aduanero determina los supuestos en los cuales se prohíbe la aplicación del régimen de garantía. Los primeros tres incisos se refieren a ciertos casos de libramiento de mercadería que se encuentra en sede aduanera; el cuarto se refiere al no cumplimiento de alguno de los recaudos legales necesarios y el último al caso en que hubiera un proceso judicial o sumario administrativo pendiente en relación con la percepción de estímulos a la exportación.

VI.1. Casos en los cuales el libramiento puede afectar la decisión pendiente

132) El régimen de garantía no puede ser utilizado cuando el libramiento pudiera afectar la

decisión aduanera o la consideración de un recurso deducido contra ella, en la medida en que la extracción de muestras, fotografías, diagramas, croquis, análisis u otros elementos no bastaren para identificar y determinar la naturaleza, especie, calidad y estado de la mercadería que fueren relevantes para la resolución del caso.

VI.2. Casos en los cuales el libramiento puede frustrar la eventual aplicación de una pena de comiso

133) Tampoco es admisible el uso de este régimen si se tratara de mercadería cuyo libramiento pudiera llegar a frustrar la pena de comiso que eventualmente pudiera recaer sobre la mercadería afectada al proceso o sumario, pues el comiso implica la privación de la propiedad, una de cuyas consecuencias es la no disponibilidad de la mercadería.

VI.3. Casos en los cuales el libramiento puede frustrar una eventual prohibición

134) No se permite el libramiento de mercadería cuya importación o exportación estuviere sujeta a una prohibición, pues ello implicaría presumir la ausencia de prohibición, lo que contradice el principio de presunción de legitimidad de los actos administrativos y también el principio de cautela que debe regir en materia de prohibiciones, claramente reflejado en el art. 1135 del C. Aduanero.

La interpretación de esta norma y, sobre todo el concepto mismo de "prohibición" a la importación o exportación ha dado lugar a inconvenientes.

Hay medidas que, para admitir el libramiento de determinada mercadería, exigen la presentación de ciertas autorizaciones, certificaciones o licencia, usualmente relativas a las características o condiciones de la mercadería⁷⁴. Son múlti-

74. Entre otros casos, vale la pena recordar la exigencia de certificados para cierta mercadería que no hallándose prohibida deba ser individualizada en cuanto a su origen por datos que exceden de la mera declaración (Resolución 763/96 del Ministerio de Economía y sus modificatorias); Licencia de Configuración de modelo de vehículos (Resol. SICM 838/99); restricciones del Sistema Métrico Legal Argentino (SIMELA Ley 19.511 y regl.); intervenciones del Servicio Nacional de Sanidad Animal y Vegetal (Resoluciones varias según el producto); Certificado de Libre Circulación de la ANMAT para productos alimenticios y aditivos alimentarios (Resol. Ex-ANA 1946/93); productos de uso y aplicación en cosméticos, farmacéuticos; intervención previa de la ANMAT o del SENASA para productos, subproductos y derivados de origen animal en prevención a la introducción de agentes productores de la Encefalopatía Espongiforme Bovina (EEB - "vaca loca") o peste porcina u otras enfermedades, certificados en relación con etiquetas de textiles; intervención en la importación de maderas (Resol. SENASA N° 19/02), autorización de Vitivinicultura, de SEDRONAR para los precursores químicos, etcétera.

ples las razones esgrimidas para exigir este tipo de recaudos. En ciertos casos se trata, efectivamente de acreditar que la mercadería no se encuentra sujeta a alguna prohibición; pero en otros se trata de hacer cumplir reglas de lealtad comercial, defensa del consumidor u otro tipo de objetivos que no necesariamente reflejan que la mercadería sea de importación prohibida.

Al considerar el servicio aduanero que por el simple hecho de requerir de estas licencias, la mercadería que necesita de ellas tiene su importación o exportación prohibida, aplica consecuencias no concebidas para estos casos, tales como impedir que se libere la mercadería bajo el régimen de garantía o impedir a quien no la acompañó o a quien consideró que no era necesario adjuntar esos elementos, la comisión de la infracción de declaración inexacta, en los términos del art. 954, ap. 1 inc. b) del C. Aduanero, que prevé una multa de una y cinco veces el valor de la mercadería misma.

A nuestro juicio no cabe asimilar la exigencia de estos recaudos previos a los de una "prohibición" cuando la presentación de esa licencia este destinada, justamente, a acreditar que su importación no está prohibida. De lo contrario, llegaríamos al extremo de que todas las importaciones estarían prohibidas, pues todas ellas requieren de la previa presentación de una solicitud de importación para consumo ante la aduana.

Por ello la aduana tradicionalmente ha permitido que en estos casos se permita al importador que retire la mercadería, declarándolo depositario fiel, sin permitirle su libramiento a consumo hasta tanto no haya cumplido con los recaudos exigibles.

VI.4. Casos en que faltan recaudos o la garantía no ofrece seguridades suficientes

135) El impedimento deriva, en realidad, de no haberse cumplido con las formalidades necesarias que exige el régimen, una de cuyos presupuestos es que la garantía ofrezca las seguridades necesarias a juicio del servicio aduanero a los fines de la cobertura de los importes exigibles.

136) En el párrafo 78 de este trabajo nos detuvimos en la fórmula utilizada por el encabezamiento del art. 455 del C. Aduanero, que

supedita la aplicación de la garantía a que el importe y la solvencia fueren considerados "satisfactorios" para el servicio aduanero. Como dijimos ello debe interpretarse razonablemente, por lo que las razones que se adujeren para la negativa deben hallarse justificadas y no deben violentar el principio de amplitud del régimen de garantía.

VII. LA UTILIZACIÓN DEL RÉGIMEN DE GARANTÍA NO IMPLICA PREJUZGAMIENTO RESPECTO DE LA DECISIÓN PENDIENTE DE DICTADO.

137) En el momento en que se exige la garantía antes del libramiento, el servicio aduanero no ha tenido, aun, oportunidad de oír las razones que pudiera aducir el administrado, ni ha tenido tiempo para ponderar la situación controvertida, por lo que la aceptación del régimen de garantía, la autorización para su constitución y el eventual libramiento de la mercadería, así como la fijación del importe que debiera asegurarse, no implica renuncia alguna del servicio aduanero para determinar y exigir, en definitiva y como resultados del procedimiento de impugnación o de las infracciones, un importe superior al garantizado en concepto de tributos, multas o accesorios. Tampoco implicará renuncia alguna del particular, a quien no le quedó más remedio que hacer uso del régimen de garantía para poder controvertir las pretensiones de la aduana y, para ello, disponer de la mercadería detenida.

VIII. EL BIEN AFECTADO A LA GARANTÍA SE SUBROGA EN LA MERCADERÍA QUE SE LIBRARE COMO CONSECUENCIA DE ELLA

139) El régimen de garantías permite que los importes o bienes (incluido los créditos) que los responsables otorguen en garantía a la aduana, se subroguen en lugar de la mercadería que se retira y que todos los privilegios que la aduana poseía respecto a esta se mantengan en relación con los bienes que se colocan en sustitución de ellas, por lo que los privilegios contemplados en los artículos 997, 998 y 1000 se trasladan a las

garantías constituidas, gozando la aduana de los mismos derechos y privilegios (arts. 460 y 461 del C. Aduanero).

140) Esto plantea serias consecuencias. En primer lugar que el régimen de ejecución administrativa previsto en el art. 1122 del C. Aduanero será aplicable a los bienes otorgados en garantía. En segundo lugar que, subrogando el objeto de la garantía a la mercadería que se encontraba en zona primaria aduanera y (de acuerdo al art. 460) conservándose los privilegios que sobre ella existían, la ejecución de esa garantía se encuentra fuera de la jurisdicción de la quiebra del deudor, garante o responsable (conforme art. 998).

141) La garantía sólo podrá ser ejecutada una vez que hubiere recaído decisión en la controversia que la hubiera motivado y que para ello debe hallarse ejecutoriada (art. 1122) y su ejecución procederá de conformidad con el art. 92 de la ley 11.683, en razón de la modificación introducida en el art. 1126, con las limitaciones introducidas por la jurisprudencia⁷⁵.

142) Dado que el servicio aduanero podrá ejecutar en forma paralela y simultánea las garantías constituidas y también los patrimonios de los responsables de la deuda (Art 462 C. Aduanero) se eliminan las eventuales defensas de excusión y división contempladas para los supuestos de fianza (arts. 2012 y 2024 del Código Civil), de manera similar a como lo contempla el artículo 480 del Código de Comercio. No obstante, la norma que comentamos no exige interpelación previa del deudor. Ello no implica que el servicio aduanero pueda cobrar dos veces la misma deuda, pues deberá abstenerse de continuar una vez que se hubiera asegurado el cobro por una de esas vías.

143) Si quien pagara fuera un fiador, a éste le cabrá acción de regreso contra el deudor princi-

pal (art. 2029 del Código Civil), lo que incluiría a los privilegios del Fisco pues, siendo los privilegios accesorios del crédito, al cederse éste, se traslada con él (art. 1458 del C. Civil). En tal sentido el art. 3877 de nuestro C. Civil dispone que *“Los privilegios se transmiten como accesorios de los créditos a los cesionarios y sucesores de los acreedores, quienes pueden ejercerlos como los mismos cedentes”*.

IX. CONCLUSIONES.

1°) Cuando, durante las tareas de control sobre la mercadería sujeta a despacho, el servicio aduanero detuviera su trámite por considerar que los tributos que deben abonarse antes del libramiento no estuvieran bien liquidados o porque existiera presunción de un hecho ilícito, se plantea una contienda de intereses entre la seguridad del control aduanero de la mercadería y la celeridad del comercio que la ley resuelve a través del régimen de garantía.

2°) El régimen de garantía supera el inconveniente que para el comercio significa la indisponibilidad de su mercadería, elemento crucial para su desarrollo, y a la vez resguarda los derechos de control al ingreso o la salida de la mercadería sujeta a la operación aduanera en cuestión.

3°) Dado que la mayor seguridad del control aduanero es inversamente proporcional a la celeridad y agilidad del comercio, es deber del ordenamiento aduanero encontrar un justo punto de equilibrio entre las prerrogativas del servicio aduanero y el debido respeto del derecho de defensa de los administrados. A ese fin la ley articula un sistema que contempla, por una parte, la impugnación del acto ilegítimo con efecto suspensivo y, por la otra, el retiro de la mercadería de la aduana bajo garantía.

75. CSJN, en autos *“AFIP c/ Intercorp SRL s/ ejecución fiscal”* del 15/06/2010 (letra A, n° 910, libro XXXVII).

4°) Para que dicho sistema funcione se requiere que, las excepciones al efecto suspensivo de las impugnaciones sean sólo las inevitablemente necesarias y que las condiciones del régimen de garantía no pueda ser manipulado por la aduana en perjuicio del administrado.

5°) Al lado de los supuestos de garantía por la liberación de mercaderías que se encontraren en zona primaria aduanera, la ley aduanera contempla otros supuestos en los cuales haya riesgo de incumplimiento de los deberes asumidos por el administrado en relación con determinado régimen aduanero o corra peligro el crédito aduanero.

6°) Dado que la razón de ser del régimen de garantía se encuentra en la protección de los derechos del administrado, no es admisible que la aduana lo pretenda utilizar como medio para desalentar la defensa en juicio o exigiendo recaudos difíciles de alcanzar a fin de frustrar su uso. Si el interesado cumple con los recaudos de importe y garantía razonablemente satisfactorios, la aduana tiene el deber de concederlo.

7°) Para que la finalidad del régimen de garantía no pueda ser distorsionado por la administración, es necesario que los recaudos esenciales se encuentren a nivel de ley, a fin de brindarles mayor estabilidad; especialmente en lo referente a:

a) los supuestos en los cuales el servicio aduanero puede exigir la constitución de garantía, para evitar que sea requerida cuando no se justificara, o cuando se pretendiera desviar su finalidad para gravar el patrimonio del administrado con medidas cautelares administrativas improcedentes sin previa intervención judicial;

b) los importes máximos exigibles para su constitución, a fin de que no se impida el uso de aquellas que ofrecen mayor facilidad y menor costo al administrado; y

c) la opción por el administrado de las formas de dichas garantías, a fin de que no se impida el uso de aquellas que ofrecen mayor facilidad y menor costo al administrado.

9°) Con el fin de no dificultar las exportaciones, la aduana permite la exportación otorgando

una espera para el pago de los derechos de exportación, supeditándola al régimen de garantía, durante un plazo razonable que permita al exportador negociar sus documentos de embarque a fin de hacerse de los fondos necesarios para cancelar la deuda.

10°) En el caso del libramiento de mercadería que se encontrare en zona aduanera, la garantía no debería cubrir un importe superior al de los eventuales tributos en discusión, salvo que se garantizara el derecho a disponer de la mercadería (por falta del documento que lo acreditara) o, en este caso en el de destinaciones suspensivas, cuya eventual importación o exportación para consumo pudieran estar alcanzadas por prohibiciones de carácter económico, en cuyo caso debería además, cubrir el valor de la mercadería.

11°) Si se tratara del libramiento de mercadería detenida durante la sustanciación de un sumario la garantía no debe superar su valor, pues subrogando la garantía a la mercadería misma, exigir un valor superior a aquella significaría ir más allá de la situación de aseguramiento que se quiere mantener.

12°) Si se tratara de mercadería secuestrada al presunto infractor en zona secundaria aduanera se aplica igual principio que el mencionado precedentemente, aunque deberemos referirnos a la "libre disponibilidad" del interesado, pues no nos hallaríamos ante un "libramiento", enmarcado en una clara etapa operativa aduanera que, en tal caso, ya habría sido cumplida.

13°) Si se tratara de asegurar el cumplimiento de los deberes propios de la destinación aduanera de tránsito, la aplicación del régimen de garantía se ha visto relativizada como consecuencia del Acuerdo de Transporte Internacional Terrestre (ATIT) que permite prescindir de la garantía tanto para automotores como para ferrocarril.

14°) Si se tratara de asegurar el fiel cumplimiento de una actividad como auxiliar del servicio aduanero o de habilitación de depósitos aduaneros, la variación de las circunstancias posibles

en las diversas operaciones impide relacionarlas en forma directa con un importe específico, estableciéndose a través de una garantía global.

15°) Para alejar la posibilidad de abuso en el ejercicio de la discrecionalidad de los funcionarios, es conveniente que la ley habilite una acción, con trámite sumarísimo, ante la justicia o ante el Tribunal Fiscal que ampare al interesado cuando el servicio aduanero no se expidiera dentro de un plazo breve (no mayor de dos días), así como también cuando recayeren decisiones del servicio aduanero que:

a) denieguen el otorgamiento del régimen de garantía en forma indebida;

b) fijen un importe superior al establecido por la ley;

c) determinen una forma de garantía más gravosa que la que puede otorgar el interesado, sin razón cierta para ello; o

d) exijan la constitución de una garantía en supuestos no autorizados por la ley.

16°) Dado el carácter consumible del dinero, la garantía de depósito en efectivo constituye una “prenda irregular”, en virtud de la cual el servicio aduanero (es decir el Estado), posee la disponibilidad del dinero. Consecuentemente, el curso de los intereses y, en su caso, de la actualización del crédito fiscal, quedan neutralizados por el uso que el Estado acreedor hace de los fondos entregados en garantía.

17°) En épocas de inflación y ante la ausencia de cláusulas de actualización, las tasas de interés aplicadas sobre un capital nominal cumplen, por una parte, la función de recomponer la depreciación que la inflación produce en el capital, y por la otra compensar la ausencia del mismo por parte de su propietario.

La aplicación analógica del art. 811 del C. Aduanero ante el silencio que éste guarda respecto al pago de intereses por la Aduana, cuando ésta debe devolver la garantía por haber carecido de causa, tropieza con el hecho de que dicha disposición los condiciona al previo reclamo, lo que no es aplicable al caso en que la aduana sabe de antemano la pretensión del particular, dando lugar justamente a la constitución de la garantía. La indisponibilidad que ha sufrido el particular, con cuya financiación se ha beneficiado el Estado, justifica

el pago de intereses desde la constitución del depósito en efectivo, a fin de un enriquecimiento sin causa del último de los nombrados.

18°) En la fianza bancaria tiene importancia determinar con claridad los límites de la responsabilidad que asume el fiador quien es un tercero en la relación que generó la deuda. Las reglamentaciones aduaneras suelen exigir que la garantía cubra no sólo los importes máximos por tributos y multas, sino cualquier otro importe que pudiera surgir en razón o con motivo de la operación aduanera efectuada por el garantizado hasta la cancelación total del crédito y sus accesorios, lo que no se compadece con las pautas bancarias, que exigen que el riesgo esté acotado, pues dichas variables afectan la magnitud del riesgo y el costo del servicio que el banco suministra, lo que ha motivado la retracción de los bancos a prestar este tipo de garantías.

19°) Si bien los seguros de caución no fueron contemplados en la ley de Seguros, fueron admitidos tanto en la ley de la actividad aseguradora como por las resoluciones de la Superintendencia de Seguros de la Nación. Este tipo de garantía, admitido en materia tributaria, debe ser admitido para las eventuales penas pecuniarias relativas a infracciones aduaneras, ya que ellas no suelen revestir intencionalidad específica.

20°) En cuanto al impedimento de admitir al régimen de garantía en razón de que el importe y la solvencia no fueran considerados satisfactorios para el servicio aduanero, debe tenerse presente que dicha negativa debe ser justificada y no violentar el principio de amplitud del régimen de garantía.

21°) En los casos de libramiento, los importes o bienes otorgados en garantía, se subrogan en lugar de la mercadería que se retira y todos los privilegios que la aduana poseía respecto de ésta se mantienen en relación con los bienes que se colocan en sustitución de ellas.

22°) El fiador que abonare el crédito aduanero tendrá acción de regreso contra el deudor principal, lo que incluye los privilegios del Fisco pues siendo los privilegios accesorios del crédito, al cederse éste, se traslada con él.

