

## DETERMINACIONES TRIBUTARIAS ADUANERAS Y SU MONEDA DE PAGO.<sup>(\*)457</sup>

Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 23 de Agosto de 2011, en autos “*Volkswagen Argentina SA c/AFIP-DGA*”,<sup>(\*\*)458</sup>

POR ENRIQUE C. BARREIRA

### SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El caso y los fundamentos de la sentencia.
- III. El momento en el cual se debe producir la conversión de la moneda extranjera en moneda de curso legal en nuestro país.
  - III-1. La fijación de la deuda en moneda fuerte produce el mismo efecto que actualizar la deuda.
  - III-2. Particularidades del momento en que debe realizarse el pago de la obligación tributaria aduanera y su incidencia en la moneda elegida para practicar la liquidación tributaria “originaria”.
  - III-3.- La conversión opera al momento de la valoración aduanera.
  - III-4.- Cuando el art. 20 de la ley 23.905 rigió conjuntamente con la actualización del Código Aduanero la jurisprudencia consideró que la aplicación conjunta de ambos institutos era improcedente por implicar la duplicación de la actualización.
  - III-5.- El mantenimiento de los arts. 617 y 619 del Código Civil conforme la redacción prevista en la ley 23.928.
- IV.- Las tasas de interés deben discriminarse según que se aplique sobre un importe actualizado o no actualizado a fin de evitar cobrar la actualización dos veces.
- V.- La tasa de interés exorbitante a favor del Estado como medio de alentar el cumplimiento en término de las obligaciones tributarias y la particularidad en materia aduanera.
- VI. La posibilidad de que, cuando las liquidaciones hubieran sido originariamente “expresadas” en pesos, la aduana pueda formular cargos “suplementarios”, exigiendo el pago de las diferencias de tratamiento con las expresadas en dólar estadounidense.

---

457 (\*). Este trabajo fue publicado en la Revista Jurisprudencia Argentina, Suplemento de Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 01/08/2012 (2012-III).

458 (\*\*). El fallo “Volkswagen” de la Corte Suprema se encuentra reseñado en la Sección Jurisprudencia de esta misma Revista.

- VII. La aplicación de la indexación del tributo aduanero a través del CER establecido en esta materia por el Decreto de Necesidad y Urgencia 214/02. Su inaplicabilidad en materia tributaria y los efectos de su saneamiento legislativo.
- VII. Tributos y exacciones aplicables a la importación que se encuentran sujetos a la dolarización.
- VIII.- Conclusiones.
- IX. Reflexión final.

## I. Introducción

1) El 23/08/2011 la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia en autos “Volkswagen Argentina S.A. (TF 22.179-A) c/ DGA” (V.312.XLV) en la cual abordó instituciones de cierta complejidad técnica relacionadas con la dolarización o pesificación de los créditos aduaneros, cuyo tratamiento en profundidad ya se venía anunciando en anteriores pronunciamientos<sup>459</sup>.

2) El fallo abordó la interpretación de la ley 23.905, según la cual la determinación de los tributos aduaneros debe hacerse en dólares estadounidenses, frente a la prohibición de repotenciación de las deudas dispuesta por la posterior ley 23.928 (ratificada por la ley 25.561 luego de la caída de la convertibilidad). El alto tribunal concluyó, haciendo suyo el dictamen de la Procuradora Fiscal, que los importes de las

“determinaciones tributarias aduaneras suplementarias” deben ser calculados en dólares estadounidenses hasta el momento de su efectivo pago y que, sobre ellos, deben calcularse los intereses previstos en el art. 794 del C.A.

3) La decisión nos merece reparos. Conforme veremos, la sentencia parece influenciada por criterios propios de la disciplina impositiva que no se ajustan exactamente a los principios y características propias del sistema aduanero. En este último la relación jurídica entre el Estado y el importador o exportador no se agota en un aspecto creditorio. Ella está determinada por la indisponibilidad de la mercadería por parte de su titular, mientras aquella permanezca retenida por la aduana. El control aduanero para determinar si la importación o la exportación, según el caso, está permitida y en este último caso, si procede el cobro de los tributos con carácter previo al libramiento, debe compatibilizarse con el debido res-

---

459. En el caso “Editorial Perfil SA (TF 13.456-A) c/ DGA” (E.222.XLII), del 12/08/2008, el dictamen de la Procuradora Fiscal, hecho suyo por la Corte, expresó que la aduana había condenado al pago de cierta suma de dinero expresada en pesos y que, entonces, “aun cuando esa moneda no haya sido la prevista en el art. 20 de la ley 23.905, entiendo que resulta prístino que las normas del decreto 214/02 no resultan aplicables dado que, en el sub lite, no hay que transformar a pesos obligación alguna, pues, con independencia del monto resultante tras la discusión de los conceptos que debían incorporarse a la base imponible – la cantidad a pagar no estaba “expresada en dólares” (arg. arts. 1º, 8º y cc. del citado decreto), sino que ya lo estaba en pesos”. En el párrafo final del punto V, la Procuradora Fiscal advirtió “Cuestión distinta – y que no se discute aquí – es si podría la administración reclamar al importador, mediante una determinación tributaria suplementaria (arg. arts. 792, 793 y cc de la ley 22.415), la diferencia de valor por no haber liquidado el tributo en la moneda prevista por el art. 20 de la ley 23.905”. En el caso “Bridgestone Firestone Argentina SA (TF 16.674-A) c/ DGA” (B.828.XLIII) del 27/04/2010, la Corte sostuvo que habiéndose determinado el tributo en dólares estadounidenses, la aduana no modificó la moneda en que había sido expresada la deuda, añadiendo que debía aplicarse el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER) en virtud de lo dispuesto en el art. 1º del decreto 214/2002. En la última parte del punto V del dictamen de la Procuradora Fiscal que precedió a este fallo vuelve a preguntarse si la administración no podría reclamar al importador, mediante una destinación tributaria suplementaria la diferencia de valor por no haberse liquidado el tributo en dólar estadounidense. Esa misma pregunta se la hace por tercera vez en el dictamen emitido en ocasión del fallo aquí comentado (punto VIII última parte).

peto al derecho de propiedad de quien tiene derecho a disponer de la mercadería. Ello exige a la aduana celeridad en la verificación de las condiciones de ingreso o egreso de la mercadería, entre las cuales se encuentra el de la determinación de los tributos aplicables con características diferentes a las existentes en materia impositiva<sup>460</sup>. Dicha rapidez es posible en razón del carácter primordialmente “objetivo” o “real” de los derechos de aduana, ya que las características de la mercadería son decisivas para la liquidación. Ésta se constituye en garantía real del pago y el sujeto pasivo pasa a un segundo plano pues es determinado a partir de quien tuviere la disponibilidad jurídica de ella<sup>461</sup>. Estas características, unidas al hecho de que los tributos aduaneros no son impuestos periódicos o de ejercicio, sino instantáneos, alejan la aplicación a estos derechos de aduana de algunas teorías elaboradas en relación con la tributación interior<sup>462</sup>.

4) Pese a que este fallo, así como otros que lo antecedieron, reivindican la finalidad de evitar el régimen de actualización por considerarlo un aliciente inflacionario<sup>463</sup>, su efecto práctico es el contrario, pues abandona ese proclamado nominalismo, negando el art. 10 de la ley 23.928 (ratificado por la ley 25.561) y admite, por vía de la dolarización, la revalorización del crédito fiscal generado en “determinaciones aduaneras suplementarias”, con un alcance incluso superior al

que hubiera correspondido si se hubiera aplicado el sistema de actualización del Código Aduanero, oportunamente derogado<sup>464</sup>.

## II.- El caso y los fundamentos de la sentencia

5) En el caso que debió conocer el tribunal, la empresa realizó importaciones en el año 1995. Más tarde, el servicio aduanero efectuó la revisión de dichas operaciones<sup>465</sup> y como consecuencia de ella, el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros<sup>466</sup>, formuló cargos por diferencias (determinaciones suplementarias) de los tributos correspondientes a aquella importación. En el ínterin se produjo el abandono de la convertibilidad y de una relación de un peso igual a un dólar se pasó súbitamente a una relación de más de tres pesos por dólar. A ese fin ordenó la transformación a pesos de la deuda y su ajuste por el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), establecido por el Decreto de Necesidad y Urgencia 214/2002, con más intereses por el período transcurrido entre la notificación de la determinación del tributo suplementario y la fecha de pago. El pronunciamiento fue apelado al Tribunal Fiscal de la Nación y luego a la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, quienes rechazaron la

---

460. Ver párrafo 64 de este trabajo.

461. JARACH, Dino, “*Finanzas Públicas y derecho Tributario*”, 2ª edición, Abeledo Perrot, Bs. As. 1996, ps. 264/265; GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “*Derecho Financiero*”, Ed. Depalma, Bs. As., 1982, t. I, n° 158, p. 264; GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “*Derecho Tributario*”, Ed. Depalma, Bs. As., 1996, t. I, p. 71; VALDÉS COSTA, Ramón, “*Curso de Derecho Tributario*”, Ediciones Depalma – Temis - Marcial Pons, 1996, p. 121; BASALADÚA, Ricardo Xavier, “*Tributos al comercio exterior*”, Abeledo perrot, Bs.As., 2011, p. 25 y ss.

462. Ver párrafo 60 de este trabajo. Sobre éste y otros aspectos de la relación jurídica aduanera y su distinción con la relación jurídica tributaria remitimos a nuestro trabajo “*La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera*”, publicado en la Revista de Estudios Aduaneros, n° 18, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, primer semestre de 2007, p. 66.

463. Ver párrafo 47 de este trabajo.

464. Ver párrafos 39 a 41 de este trabajo.

465. El art. 9, ap. 2, inc. d), del DNU 618/97 (de organización y competencia de la AFIP), dispone: “*Son atribuciones del Director General de la Dirección General de Aduanas: ... d) efectuar la revisión de las actuaciones y documentos aduaneros una vez concluida su tramitación ante las aduanas, de conformidad con las disposiciones aplicables, formular rectificaciones y cargos, así como disponer las evoluciones o reintegros que correspondieren*”. Esta norma sustituyó al art. 23, inc. d), del C.A. cuyo texto repite en forma casi textual.

466. El Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros es el funcionario que cumple las funciones que le competen al Administrador de la Aduana de Buenos Aires en materia de juzgamiento administrativo en relación con las controversias suscitadas por los actos de aquél en las impugnaciones y defensa sumariales de los administrados.

mayor parte del planteo de la actora, por lo que ésta, habiendo ya transcurrido quince años desde que se produjo la importación y diez años desde el abandono de la convertibilidad, interpuso recurso extraordinario, que fue concedido con el resultado que ilustra la sentencia que comentamos. Esta morosidad crónica no es ajena a algún criterio jurisprudencial establecido por la propia Corte Suprema en la resolución de las controversias aduaneras<sup>467</sup>.

6) La sentencia se remite al dictamen de la Procuradora Fiscal quien se detiene en varios puntos de importancia que serán objeto de tratamiento en el resto de este comentario. Ellos son:

- a) el momento en el cual se debe producir la conversión de la moneda extranjera en moneda de curso legal en nuestro país;
- b) el cómputo de los intereses en caso de procederse al ajuste de la deuda mediante la aplicación de la moneda extranjera;
- c) los supuestos en que es de aplicación el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER);
- d) los tributos y exacciones aplicables a la importación y que se encuentran sujetos a la dolarización; y
- e) la posibilidad de que, en los casos en que las liquidaciones hubieran sido originariamente “expresadas” en pesos, la aduana pueda formular cargos “suplementarios”,

exigiendo el pago de las diferencias de tratamiento con las expresadas en dólar estadounidense.

### III. El momento en el cual se debe producir la conversión de la moneda extranjera en moneda de curso legal en nuestro país.

#### III-1.- La fijación de la deuda en moneda fuerte produce el mismo efecto que actualizar la deuda

7) La actora sostuvo que no era procedente que la aduana pretendiera cobrar la determinación tributaria aduanera (suplementaria de la originariamente pagada), en dólares estadounidenses. Sus principales argumentos consistieron en:

- a) que si bien el art. 20 de la ley 23.905 (BO 18/02/1991) dispuso que los derechos de aduana y demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones se deben “determinar” en dólares estadounidenses y que, en caso de pagarse en pesos, el tipo de cambio aplicable sería el vigente al “día anterior al del efectivo pago”<sup>468</sup>, dicha norma había sido derogada por la ley 23.928 (BO 28/03/1991), en cuyos arts. 7 y 10<sup>469</sup> se prohibió toda cláusula de

467. Ver nota 51 al pie del párrafo 59 de este trabajo.

468. El art. 20 de la ley 23.905 establece: “Los derechos de importación, los derechos de exportación, así como los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones se determinarán en dólares estadounidenses. El pago podrá efectuarse en la mencionada moneda, en bonos de crédito a la exportación de acuerdo a las normas vigentes, o en australes. En este último caso la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago”.

469. Los arts. 7 y 10 de la ley 23.928 (BO 28/03/1991), modificados por la ley 25.561 (BO 7/01/2002), disponen:

Art. 7: “El deudor de una obligación de dar una suma determinada de pesos cumple su obligación dando el día de su vencimiento la cantidad nominalmente expresada. En ningún caso se admitirá actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor, con las salvedades previstas en la presente ley.

Quedan derogadas las disposiciones legales y reglamentarias y serán inaplicables las disposiciones contractuales o convencionales que contravinieren lo aquí dispuesto”.

Art. 10: “Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1° de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios”.

La segunda parte del art. 10 que disponía: “Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional —inclusive convenios colectivos de trabajo— de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que correspondan pagar”, fue derogada por art. 1° del Decreto 664/2003 (BO 25/03/2003).

actualización, indexación o repotenciación de deudas fuere que su fuente fuera convencional (caso del art. 7) o se debiera a normas legales o reglamentarias (caso del art. 10), recordando que estos términos fueron ratificados luego de la crisis de diciembre de 2001, por la ley 25.561 (BO 7/01/2002); y

b) que el art. 639 del C.A. dispone que a los fines de la liquidación de los derechos de importación y demás gravámenes, la conversión de la divisa extranjera en moneda nacional debe realizarse teniendo en cuenta el tipo de cambio vigente en los momentos indicados en los arts. 637 y 638 de dicho ordenamiento.

8) Ante estos argumentos, el dictamen de la Procuradora Fiscal, al cual adhirió la Corte Suprema, consideró que el art. 20 de la ley 23.905 no había sido dejado de lado por la ley 23.928. Expresó que a tenor de lo dispuesto en su art. 7, dicha ley sólo estaba dirigida a las obligaciones de dar sumas determinadas en moneda nacional, mientras que las obligaciones de cuya suerte se trataba, debían ser determinadas en dólares. En cuanto a la aplicación de los arts. 639 y ccs. del C.A., la consideró improcedente por ser la ley 23.905 posterior y contraria a esas disposiciones.

9) Como vemos, el dictamen en el cual reposa el fallo de la Corte, considera que la quejosa hace pivotear la inaplicabilidad de la ley 23.905 en el art. 7 de la ley 23.928, cuando en realidad la norma que debería haber sido tenida en cuenta a estos efectos es la del art. 10 de esa misma ley,

la cual se omitió considerar.

10) El art. 10 de la ley 23.928 dispuso: *“Deróganse, con efecto a partir del 1º de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aún a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional – inclusive convenios colectivos de trabajo – de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de Australes que corresponda pagar, sino hasta el día 1 de abril de 1991, en que entra en vigencia la convertibilidad del Austral”*.

11) Esta norma implicó la derogación de todas las cláusulas de actualización de los importes fijos; entre otros, los establecidos en el Código Aduanero<sup>470</sup> especialmente su art. 799 que, de no haber sido derogado, hubiera sido de aplicación a supuestos como éste.

12) Convengamos en que los vocablos “actualización”, “indexación”, o “repotenciación”, son denominaciones que se utilizan indistintamente para referirse a los sistemas con cláusulas, legales o contractuales “de escala móvil”. Estos no conciernen a la moneda de pago, sino al cálculo de la suma que determina la obligación. La suma es indicada en moneda local pero se estipula que en la fecha convenida será pagada de acuerdo con la variación operada en un índice determinado y generalmente comprobable oficialmente<sup>471</sup>. No obstante, los efectos prácticos

---

**470.** Las disposiciones del Código Aduanero que contemplaban la actualización de los importes de acuerdo a la variación de los índices de precios al por mayor, nivel general, elaborados por el INDEC, eran:

a) a los fines tributarios: los arts. 671, inc. b); 794 y 799;  
 b) a los fines del pago de los estímulos a la exportación: los arts. 813; 814 y 839;  
 c) a los fines de la devolución de estímulos indebidamente pagados por la aduana: el art. 849;  
 d) a los fines de las penas pecuniarias por delitos o infracciones aduaneros: los arts. 870, 880 ap. 2; 884; 920 ap. 2; 926; 953; 955, ap. 2; 959 inc. b); 965 inc. b); 967, segunda parte; 993 y 996;  
 e) a los fines procesales: los arts. 1024, ap. 2; 1025, ap. 2; 1028, ap. 2; 1113 (que remite al art. 926); 1114 (que remite al art. 799); 1116; 1144; 1172; y  
 f) a los fines de fijar la primera de las actualizaciones de importes fijos: el art. 1190.

**471.** RIPERT, Georges y BOULANGER, Jean, *“Tratado de Derecho Civil según el tratado de Planiol”*, traducido del francés por Delia García Daireaux, bajo la supervisión del Prof. Jorge Joaquín Llambías, Editorial La Ley, Buenos Aires, Tº V, año 1965, nº 1597, p. 413.

no la diferencian de la cláusula de pago en moneda extranjera, a punto tal que la jurisprudencia francesa de mediados del siglo veinte ha visto en la cláusula de pago en moneda extranjera un efecto equivalente al de la cláusula valor oro<sup>472</sup>.

13) Entendemos que una regla que establezca que los importes pagaderos en la República Argentina, entre sujetos residentes en ella (aduanera e importador o exportador), relativos a actos que tienen su causa en el territorio nacional (hecho gravado de importación o exportación definitiva), deben ser determinados en moneda extranjera fuerte y que su significación económica debe permanecer atada al valor de esta divisa durante todo el tiempo que transcurra hasta su definitivo pago –que se hace en pesos–, implica una actualización o repotenciación del valor de la deuda expresada en moneda nacional de curso legal. No cabe duda que –utilizando la terminología de la última parte del art. 10 de la ley 23.928 – la cláusula en moneda extranjera fuerte es “*causa del ajuste en la suma de pesos que corresponda pagar*”.

14) La actualización en materia impositiva y aduanera se introdujo en el país a través de la ley 21.281 (BO 7/04/1976). En materia impositiva dicha ley fue incorporada en la ley 11.683 y, en materia aduanera, se le aplicaron ciertos ajustes necesarios para adecuarlas al procedimiento aduanero a través de la ley 21.369 (BO

5/08/1976), que la incorporó a la entonces vigente Ley de Aduana. Posteriormente el instituto fue recogido en el Código Aduanero<sup>473</sup>.

15) La actualización introducida en los regímenes impositivo y aduanero a través de esas normas, se llevaba a cabo de acuerdo a la variación operada en los índices de precios suministrados por organismos oficiales. Pero en otros sistemas, principalmente convencionales, el modo de actualización variaba en los elementos a tener en cuenta para determinar esa variación<sup>474</sup>.

16) La “cláusula dólar” ha sido admitida desde hace mucho tiempo por la jurisprudencia de los tribunales civiles y comerciales y también por fallos de la Corte Suprema (incluso con su actual integración), como sistema de actualización, reconociendo que los créditos atados a la variación del dólar estadounidense implican una actualización o repotenciación prohibida por la ley 23.928<sup>475</sup>.

17) Como hemos visto, el art. 20 de la ley 23.905<sup>476</sup> que estableció que los tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones se determinarían en dólares estadounidenses, entró en vigencia antes de la derogación de las normas de actualización ordenada por la ley 23.928, por lo que ambos sistemas convivieron. Es importante saber cómo fue interpretada esa dolarización a la luz de la actualización entonces vigente en la ley. Como veremos, la jurisprudencia especiali-

472. RIPERT Y BOULANGER, obra citada en la nota precedente, T° V, n° 1594, p. 412.

473. La incorporación de las cláusulas de actualización en el Código Aduanero se produjo a través de los artículos mencionados en la nota 12.

474. Así, a título de ejemplo, podemos recordar la variación operada en los sueldos de los magistrados judiciales para el pago de honorarios de abogados y procuradores; la variación de los precios de los cereales o de la hacienda para los contratos de financiación en materia agropecuaria; la variación del valor del oro a los fines de actualizar los precios comprometidos en los contratos o el valor de alguna moneda fuerte cuyo valor se encuentre poco erosionado por la inflación, como es el caso del dólar estadounidense.

475. CSJN, en autos “*Massolo, Alberto J. c/ Transporte del Tejar SA*” del 20/04/2010 (Fallos 333:447). En ese caso se había celebrado un acuerdo por el cual se convino el pago de una deuda en cuotas previendo que, para el caso de abandonarse la ley convertibilidad debería abonarse en pesos suficientes para adquirir la cantidad de dólares estadounidenses equivalentes al valor de la cuota en dólares al tiempo del contrato; producida la condición prevista, el acreedor requirió el pago conforme lo pactado a lo que deudor se resistió. En el párrafo 10 de su sentencia, la Corte expresó que la aludida cláusula “*tiene un inequívoco propósito indexatorio de las obligaciones pendientes de pago, pues su objeto es estabilizar el valor de las prestaciones vinculándolos con el de una moneda extranjera por lo que correspondería aplicar al caso la prohibición dispuesta por las mencionadas normas e invalidar la estipulación cuestionada de conformidad con lo establecidos por los arts. 502, 953, 1038, 1047 y ccs. del Código Civil, pues las disposiciones de las leyes 23.928 y 25.561 son de orden público y no pueden ser modificadas por la voluntad de los contratantes, mas allá de su indudable naturaleza federal*”.

476. Ver la nota 10.

zada consideró incompatible la dolarización de la ley 23.905 con la actualización contemplada en el art. 799 del C.A., por considerar que ello implicaba duplicar la actualización de la deuda.

18) Aun cuando se considerara que el art. 20 de la ley 23.905 tuvo intención indexatoria (pese a estar vigente en ese momento un régimen de actualización aduanero), de su lectura no surge que el importe de los tributos deban “actualizarse”, “indexarse”, “revalorizarse” o “repotenciarse” a través de la “cláusula dólar”. Las palabras de la norma expresan que los derechos de aduana “se determinarán” en esa moneda. Cabe preguntarse si basta esa diferente redacción para eludir la prohibición de la ley 23.928 cuando, de acuerdo con las circunstancias (pago recibido luego del control efectuado por la aduana y transcurso de largo tiempo antes de la revisión y determinación suplementaria), sus efectos son los mismos, pues el mantenimiento de la obligación aduanera expresada en dólares es lo mismo que dejar indeterminado su “quantum” en “pesos” hasta el momento de su efectivo pago, oportunidad en la cual se deberá ingresar al Fisco un importe equivalente al necesario para comprar la suma de dólares estadounidenses determinada.

### **III-2.- Particularidades del momento en que debe realizarse el pago de la obligación tributaria aduanera y su incidencia en la moneda elegida para practicar la liquidación tributaria “originaria”**

19) Para comprender los alcances de la función que debe dársele al art. 20 de la ley 23.905 a fin de armonizarlo con el contexto operativo aduanero, permítasenos una breve introducción

en éste para luego continuar con la convertibilidad del derecho de aduana.

20) El art. 789 del C.A., recogiendo una regla generalizada en la legislación comparada<sup>477</sup> dispone que el pago de la obligación tributaria aduanera debe efectuarse al contado, antes del libramiento de la mercadería (es decir previo a que la aduana autorice el retiro de la mercadería que se encuentra bajo su control), salvo el caso en que éste fuera autorizado previa constitución de garantía suficiente. Ello implica una auto-liquidación del importador o exportador (según el caso), que éste realiza a título de colaboración con el servicio aduanero para facilitar la fluidez del trámite, poniéndola a disposición de la aduana que debe aprobarla o rectificarla (arts. 246 y 344 C.A.). El resultado de esta supervisión de la liquidación del administrado, aprobándola o rectificándola, fuere en forma expresa o implícita, constituirá la “determinación tributaria” propiamente dicha<sup>478</sup>. Luego de la introducción del sistema informático, el aporte del importador o exportador se limita a brindar los datos sobre los cuales dicho sistema, programado por la administración aduanera, liquida los tributos, acotando la injerencia del particular en dicha liquidación.

21) La determinación tributaria necesaria para posibilitar el pago previo al libramiento es doctrinariamente conocida como “determinación originaria”, por ser anterior al libramiento de la mercadería a plaza (en el caso de importación) o hacia el exterior (en el caso de exportación). En ambos casos hay pagos realizados antes del nacimiento de la obligación tributaria aduanera, pues ella recién nacerá con la realización del “hecho gravado” y uno de los componentes necesarios

---

<sup>477</sup>. Sobre la legislación comparada en este punto, remitimos a lo expresado en el “*Código Aduanero Comentado*” por ALSINA, Mario A., BARREIRA, Enrique C., BASALDÚA, Ricardo Xavier, COTTER MOINE, Juan P., y VIDAL ALBARRACÍN, Héctor Guillermo, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, completado y actualizado por BARREIRA, BASALDÚA, VIDAL ALBARRACÍN, COTTER, Juan (h), SUMCHESKI, Ana L., y VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo (h) (Tº II, p. 871 y nota 5 y ss.). También remitimos a nuestro trabajo “*Preferencias aduaneras (Parte Primera): Privilegios aduaneros y derecho de retención*”, Rev. Estudios Aduaneros, Nº 20, 2010, p.71, nota 6.

<sup>478</sup>. JOVANOVIĆ, Juan Martín, “*La liquidación tributaria en el Código Aduanero y los procedimientos informáticos para registra la declaración*”, en el Capítulo III de la obra colectiva “*Estudios de Derecho Aduanero – Homenaje a los 30 años del Código Aduanero*”, bajo la coordinación de Juan Patricio Cotter, Abeledo Perrot, Bs.As., 2011, especialmente ps. 302 y 303.

de éste es el cruce de la frontera aduanera (sea en la importación o en la exportación, según el caso), suceso que, como hemos visto, la aduana solo autorizará que acaezca luego de que se haya satisfecho el pago. Son, entonces, “pagos anticipados”<sup>479</sup>, “pagos previos en calidad de entrega a cuenta”<sup>480</sup> o “anticipos”<sup>481</sup>, que surtirán efecto cancelatorio automático cuando la obligación tributaria nazca al producirse el hecho gravado.

22) La determinación “originaria” aduanera, requiere que los diversos elementos que inciden en la liquidación (que es el último paso del procedimiento de determinación), se encuentren traducidos en una sola moneda, pues ello permite uniformar con una misma significación de valor económico, los costos correspondientes a diferentes conceptos expresados en monedas distintas.

23) A modo de ejemplo supongamos una importación en Argentina de mercadería procedente de un país del Mar Báltico que tiene fijado su precio en condiciones “ex works” en moneda del país producción. El viaje comienza en un buque ruso que determina su flete en moneda de su país de bandera; la mercadería es desembarcada en Hamburgo para ser depositada a la espera de ser transbordada a una embarcación transatlántica y en donde el almacenamiento se cobra en euros. Posteriormente es cargada en un buque de bandera panameña que cobra el flete en dólares estadounidenses, mientras que el seguro de la carga es pagado en libras esterlinas. Cuando el buque llega al puerto argentino, momento en el cual corresponde hacer el cálculo del “valor en aduana” de la mercadería, asimilándola a condiciones de “Costo, Seguro y Flete” (CIF) hasta el puerto o lugar de introducción de la mercadería en territorio aduanero argentino, deberán tenerse en cuenta todas esas cifras, traducidas en diferen-

tes monedas para determinar el “valor en aduana”, es decir, la base imponible sobre la cual deberá aplicarse la alícuota del derecho de importación y demás tributos que gravaren la importación para consumo.

24) Es razonable que, a los fines de la valoración aduanera y las deducciones o añadidos que hubiera que hacer a los fines de la valoración, se cuente con una misma moneda y se suele elegir al dólar estadounidense por ser la moneda extranjera de mayor uso en el comercio internacional, de fácil obtención y con cotización en todas las monedas del mundo.

25) De tal manera, al establecerse el monto en dólares estadounidenses para la determinación y venir ésta ya pre-formulada por el importador o exportador en la declaración anexa a la solicitud registrada ante la aduana (arts. 246 y 344 del C.A.), las diferencias temporales serán irrelevantes entre el momento en que se practica la liquidación y se efectúa el pago.

### III-3.- La conversión opera al momento de la valoración aduanera

26) La determinación tributaria aduanera, consiste en una serie de etapas o pasos (cotejo documental, clasificación arancelaria, valoración, verificación y liquidación) que desembocan en la liquidación, pero ésta se basa en importes que, como vimos, deben estar determinados en una sola moneda.

27) Este modo de operar viene recomendado en materia de valoración de importación desde el año 1950 por el Consejo de Cooperación Aduanera (hoy denominado Organización Mundial de Aduanas —OMA—), al regular el modo de calcular el valor para el pago del aran-

479. SORTHEIX, Juan José A., “La estructura del hecho gravado por los derechos de importación”, Revista Derecho Aduanero, T° V, pas. 392 y 697 y nota 115; publicada por la Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1973.

480. COTTER MOINE, Juan Patricio, “Importación para consumo”, en Enciclopedia Jurídica Omeba, Apéndice, T° II, p. 451.

481. JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 237; BARREIRA, Enrique C. “Código Aduanero – Comentarios, Antecedentes y Concordancias”, T° II-A, arts. 130 a 249; Abeledo Perrot, Bs. As., 1986, ps. 308 y ss., y nota 6; ALSINA, Mario, BARREIRA, Enrique, BASALDÚA, Ricardo, COTTER MOINE, Juan Patricio y VIDAL ALBARRACÍN, Héctor Guillermo, “Código Aduanero Comentado”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, completado y actualizado por BARREIRA, BASALDÚA, VIDAL ALBARRACÍN, COTTER, Juan P. (h), SUMCHESKI, Ana L. y VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo (h), T° I, p. 490 y ss.

cel en su “Definición del Valor en Aduana de Bruselas”, que tuvo notable influencia en nuestra legislación aduanera a través de la ley 17.352 y del C.A. (ley 22.415). Más tarde plasmó, con cambios, en el “Acuerdo del Valor en Aduana” de la Ronda Tokio del GATT, aprobado por Argentina a través de la ley 23.311, ahora sustituido por su similar de la Ronda Uruguay del GATT, el cual rige actualmente en nuestro país desde que se aprobara por la ley 24.425.

28) El apartado 2 del art. 9 del “Acuerdo del Valor en Aduana”, introducido en principio por la ley 23.311 y que luego fuera sustituido por idéntico artículo con igual número, sancionado en la Ronda Uruguay del GATT (ley 24.425), establece que: *“El tipo de cambio aplicable será el vigente en el momento de la exportación o de la importación, según estipule cada uno de los Miembros”*<sup>482</sup>. La nota interpretativa contemplada en el Anexo I al art. 9 del Acuerdo expresa que “A los efectos del art. 9, la expresión “momento... de la importación” podrá comprender el momento de la declaración en aduana”.

29) La norma es clara en cuanto a que la conversión a la moneda del país de importación para fijar el valor de la mercadería debe hacerse con carácter previo a su libramiento. Piénsese, además, que los elementos que requieren de conversión (precio, comisiones y corretajes de venta, envases, costos y gastos de embalaje y acondicionamiento, transporte interno hasta el lugar de

embarque en el extranjero, guinche, almacenaje intermedio, estibaje, gastos para obtener la documentación y autorización de la exportación, seguro, flete internacional, etcétera) no son otros que los que inciden en el referido “valor en aduana”, pues son éstos los que serán tomados en cuenta para aplicar los tributos “ad valorem”.

30) Paralelamente, este criterio de conversión de las diferentes monedas extranjeras para facilitar el pago antes del libramiento en el transcurso del despacho aduanero se plasmó en el “Convenio de Simplificación y Armonización de las Normas Aduaneras”, celebrado en Kioto en 1973 (que fue una de las fuentes de nuestro Código Aduanero) así como en su versión revisada en 1999. En nuestro Código Aduanero se reflejó en los arts. 651<sup>483</sup> para importación y 744<sup>484</sup> para exportación, adoptando como momento para la conversión, principalmente, el registro de la correspondiente solicitud de destinación aduanera.

31) El art. 20 de la ley 23.905 permitió que el pago se pudiera realizar en la misma moneda extranjera o en su equivalente al tipo de cambio del día anterior al del pago. A los fines del pago el referido art. 20 no estaba destinado a actualizar la obligación tributaria, ya que su función no se dilataba en el tiempo (presupuesto básico de cualquier actualización), pues como vimos antes<sup>485</sup> nacía con la liquidación casi de inmediato con la conversión en moneda nacional.

**482.** El art. 9 del “Acuerdo del Valor en Aduana”, GATT 1994, establece: *“1. En los casos en que sea necesaria la conversión de una moneda para determinar el valor en aduana, el tipo de cambio que se utilizará será el que hayan publicado debidamente las autoridades competentes del país de importación de que se trate, y deberá reflejar con la mayor exactitud posible, para cada período que cubra tal publicación, el valor corriente de dicha moneda en las transacciones comerciales expresado en la moneda del país de importación.*

*2. El tipo de cambio aplicable será el vigente en el momento de la exportación o de la importación, según estipule cada uno de los Miembros”.*

**483** El art. 651 del C.A. establece que:

*“1. Cuando los elementos que se tienen en cuenta para la determinación del valor o del precio pagado o a pagar estuvieren expresados en una moneda distinta a la nacional de curso legal, el tipo de cambio aplicable para la conversión será el mismo en vigor que, para determinar todos los elementos necesarios para liquidar los derechos de importación, establecen los arts. 637 y 638.*

*2. A los fines del apartado 1, la Administración Nacional de Aduanas determinará el tipo de cambio aplicable”.*

**484** El art. 744 del C.A. establece: *“1. Cuando los elementos que se tuvieren en cuenta para la determinación del valor o del precio pagado o por pagar estuvieren expresados en una moneda distinta a la nacional de curso legal, el tipo de cambio aplicable para la conversión será el mismo en vigor que, para determinar todos los elementos necesarios para liquidar los derechos de exportación, establecen los arts. 726, 727 ó 729, apartado 1, según correspondiere.*

*2. A los fines del apartado 1, la Administración Nacional de Aduanas determinará el tipo de cambio aplicable”.*

**485** Ver párrafo 25 de este trabajo.

32) Esto fue reafirmado más tarde con el dictado del Decreto 249/91 que incorporó el art. 91 bis al Decreto reglamentario (N° 1001/82), disponiendo que el pago de los tributos de importación debían realizarse en el momento del “registro” de la declaración aduanera (vulgarmente denominado “oficialización del despacho aduanero”). Recordemos que en la declaración aduanera (esto es, en la solicitud de destinación de importación para consumo) se prevé que el interesado practique una liquidación a título de colaboración (arts. 246 o 344 del C.A., según el caso) que, en virtud de esa norma del decreto, pasó a ser determinante para el pago antes del control que sobre dicha liquidación debía hacer la aduana.

33) Nuestro país ratificó el criterio de que la conversión debía practicarse antes de la liquidación originaria cuando, a través del art. 9 del Anexo a la Decisión N° 13/07 del Consejo Mercado Común, del 28/06/2007, relativa a la “Norma de aplicación sobre la valoración aduanera de las mercaderías” dispuso que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 9 del Acuerdo de Valor en Aduana de 1994, cuando fuera necesaria la conversión de los valores que se expresen en moneda extranjera, el tipo de cambio aplicable será el proporcionado en forma diaria por el Banco Central o autoridad monetaria de cada Estado Parte, “*tomándose el correspondiente al cierre del día anterior al de la fecha de registro o aceptación del despacho de importación*”.

34) Por su parte, la Presidente de la Nación por el reciente Decreto 1301/2011 (BO 31/08/2011) incorporó al ordenamiento jurídico argentino la mencionada Decisión y reafirmó que la conversión debe hacerse en el momento del registro de la solicitud de destinación aduanera correspondiente, modificando expresamente el art. 8 del Decreto 1026/87, revalorizando al art. 651 del C.A., al establecer que: “*Con relación al Art. 9 del Acuerdo, se aplicará el Art. 651 del Código Aduanero. El valor en aduana se establecerá en moneda de curso legal en la República Argentina y para la conversión de los valores expresados en monedas extranjeras la*

*Administración Federal de Ingresos Públicos utilizará:*

- a) *El tipo de cambio vendedor aplicable en las transacciones comerciales, que será el de cada día al cierre de las operaciones de cambio y tendrá vigencia al día hábil inmediato siguiente.*
- b) *Las cotizaciones proporcionadas diariamente por el Banco de la Nación Argentina y, para las monedas no cotizadas por dicho banco, las que suministre el Banco Central de la República Argentina.”*

35) No quedan dudas, pues, que en la República Argentina la conversión debe realizarse en el momento de registrarse la solicitud de destinación definitiva, antes de autorizarse la determinación tributaria originaria, justamente, para que la liquidación sea “expresada” en pesos, moneda que exige la aduana para la cancelación de sus créditos. Resulta poco convincente sostener que una vez convertidos esos valores en dólar estadounidenses a los fines de la determinación tributaria y convertido luego ese monto en moneda nacional para su pago, pueda considerarse que, al realizarse una revisión e intimarse el pago por el suplemento, el importe ya expresado en pesos, deba convertirse nuevamente en moneda dólar estadounidense. Esta conversión de moneda nacional a extranjera para luego volver a reconvertirla en pesos, resultaría absurda si no tuviera por finalidad actualizar el crédito, lo que en nuestro país, como vimos, está prohibido por las leyes 23.928 y 25.561<sup>486</sup>.

36) Si bien en materia de importación la normativa citada es concluyente en el sentido que la conversión debe realizarse en el momento de la determinación originaria, y que utilizar la cláusula dólar para determinaciones “suplementarias” implica un modo de “repotenciación de la deuda”, que es rechazada por la ley, no puede decirse algo distinto respecto de las exportaciones, pues el art. 744 se encuentra tan vigente como lo está su similar art. 651.

<sup>486</sup>. Como veremos en los párrafos 39 y 40 (y nota 31 a este último) es, sin embargo, el criterio empleado por la aduana y avalado por el fallo de Cámara en el caso que comentamos.

**III-4.- Cuando el art. 20 de la ley 23.905 rigió conjuntamente con la actualización del Código Aduanero la jurisprudencia consideró que la aplicación conjunta de ambos institutos implicaba duplicar la actualización**

37) Una interpretación armónica del art. 20 de la ley 23.905 no debe considerarlo concebido para repotenciar a través del dólar los créditos aduaneros en las determinaciones tributarias suplementarias, recordemos que, cuando aquella disposición entró a regir, la actualización estaba vigente en las normas del Código Aduanero a través de la variación en los índices del INDEC. Fue un poco más de un mes después que entró en vigencia la ley 23.928 (ley de convertibilidad), que mediante su art. 10 derogó las normas de actualización. En el ínterin convivieron ambos sistemas y no se superpusieron. La actualización prevista en la ley desplazó la aplicación de la dolarización<sup>487</sup>.

38) No obstante, una vez derogada la convertibilidad de un peso igual a un dólar, la dolarización de la ley 23.905 fue utilizada por la AFIP-DGA para llevar a cabo una actualización que tenía prohibida. En las determinaciones “suplementarias”, que suelen ser formuladas y notificadas años después de canceladas las determinaciones “originarias”, cuando la mercadería hace tiempo ya que salió del patrimonio del importador o del exportador por haber sido vendida o afectada al proceso productivo, se produce un desfase temporal que surte efectos contrarios a la ley vigente como veremos en el párrafo que sigue.

39) Para ilustrar sobre lo que decimos en el párrafo anterior imaginemos, por vía de hipótesis, que:

- a) Un importador registra el 9/03/2008 una solicitud de importación para consumo de una mercadería con un valor en aduana de u\$s 100.000, originaria de un país de la

ALADI con el cual Argentina tiene celebrado un acuerdo preferencial por el cual se le reconoce a determinada mercadería una alícuota de derechos de importación del 2%, cuando el arancel extrazona es del 14%.

- b) El importador convierte el valor en aduana al día del registro 9/03/2008 con un tipo de cambio (dólar USA) de \$ 3,158 por dólar, dando una base imponible de \$ 315.800 conforme al Acuerdo del Valor en Aduana y el art. 651 del C.A.<sup>488</sup> y por la alícuota del 2%, paga derechos por \$ 6.316.
- c) La aduana invocando el art. 20 de la ley 23.905 considera que la base imponible no debe ser convertida y liquida el 2% sobre u\$s 100.000 lo que arroja u\$s 2.000 que al tipo de cambio antes mencionado se traduce en \$ 6.316, con lo que llega a igual resultado por otro camino.
- d) Años más tarde la aduana investiga la redacción del certificado de origen y concluye que está mal individualizada la norma preferencial en el casillero pertinente, por invocarse un artículo incorrecto, por lo que el importador debió pagar por el 14% y no por el 2%.
- e) Consecuentemente, la Aduana invocando la ley 23.905 sostiene que se debe pagar un suplemento del 12% sobre el mismo “valor en aduana” de hace cuatro años antes, en moneda dólar;
- f) El 10/03/2012 la aduana intima el pago del 12% sobre u\$s 100.000, esto es u\$s 12.000 que al momento de presentarse el importador a pagar son convertidos al tipo de cambio vigente el día de la notificación que era de \$ 4.343 por dólar estadounidense, por lo que exige el pago de \$ 52.116 adicionales, cuatro años después de haber pagado el tributo en la determinación originaria.

487. Ver párrafo 55 de este trabajo.

488. Ver párrafos 33 a 35.

40) Esta interpretación en el modo de aplicar la ley 23.905 es la que surge de lo expresado por el fallo de Cámara en el caso que comentamos<sup>489</sup> y es la aplicada por la Aduana hoy en día. Para permitir una interpretación armonizada del art. 20 de la ley 23.905 con la desindexación dispuesta en las leyes 23.928 y 25.561, el modo en que la aduana debiera liquidar las determinaciones suplementarias (en el ejemplo del párrafo anterior) es utilizando la misma base imponible ya expresada en pesos en marzo de 2008, calculando el suplemento de derecho de importación del 12% sobre dicha base en pesos y aplicándole la tasa de interés del art. 794 desde el momento en que se notificó la nueva pretensión aduanera. En vez de eso, se utiliza una base imponible indexada por esos cuatro años con una variación de 3,158 a 4,343, es decir con un incremento del 37,52%. ¿Qué otra cosa es esta sino indexación del crédito aduanero?

41) Es importante advertir que en el Código Aduanero la actualización no procedía si no había mora (art. 799 C.A.) para lo cual la aduana debía notificar al administrado la intimación de pago de la nueva pretensión<sup>490</sup>. Sin embargo, mediante la aplicación que efectúa la aduana de la ley 23.905, la actualización procede sin necesidad de mora. En otras palabras, luego de las leyes 23.928 y 25.561 que prohibieron la actualización, la aduana – apoyándose ahora en la jurisprudencia que comentamos – podrá actualizar lo que las normas de actualización derogadas no le permiten hacer.

42) Que el mantenimiento de la dolarización del art. 20 de la ley 23.905 no puede surtir otro

efecto que el de una función indexatoria, fue sostenido por la jurisprudencia que tuvo que entender en casos en los cuales la aduana pretendió acumular las normas de actualización con las de la dolarización de la ley 23.905. En el fallo “Olega” del 23/04/2002 el Tribunal Fiscal de la Nación analizando un caso de exportación de productos agrícolas, regidas por la ley 21.453 con las modificaciones de la ley 23.036, y refiriéndose al tipo de cambio aplicable para la conversión a pesos de la determinación efectuada en dólares estadounidenses, conforme la ley 23.905, expresó que era criterio pacífico en la jurisprudencia, que la “*fecha de pago de los tributos*”, como parámetro para determinar el tipo de cambio aplicable, en el caso del día anterior a esa fecha, debe razonablemente entenderse como la fecha de pago “*dentro del período en el que deben pagarse los tributos*”, es decir la fecha del “*pago en término*” y no la del pago extemporáneo, que es el eventualmente efectuado después de vencido el reglado.

43) Añadía que así lo entendía la Resol. (ANA) 2037/85, entonces vigente, que dispuso que luego de la conversión regiría la actualización prevista en el Código Aduanero. El citado fallo del Tribunal Fiscal interpretó que, de no ser así, se permitiría una doble actualización; es decir la de la variación operada en los precios mayoristas nivel general establecidos por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censo (INDEC) con más la repotenciación por la variación en la cotización del dólar estadounidense.

44) Es que, una vez borradas del orden jurídico argentino las normas tributarias que posibili-

---

489. En el punto V, cuarto párrafo de la sentencia del 21/04/2009, se expresó “... *el tipo de cambio vigente al tiempo del registro debe ser tenido en cuenta únicamente para efectuar la conversión a los efectos del pago de la suma correspondiente liquidada en dólares, en ese momento. Los derechos de importación o la diferencia de ellos no cancelada al momento del registro deben abonarse al tipo de cambio vigente al día del efectivo pago (es decir, mediante la entrega de la misma cantidad y especie de moneda designada al constituirse la obligación, el día del vencimiento de ella; tal como por otra parte también resulta de los arts. 617 y 619 del Código Civil – texto según el art. 11 de la ley 23.928 y el art. 5° de la ley 25.561*”.

490. Esto surge claramente del plexo formado por los arts. 786, 794 (y el derogado art. 799) del C.A. A fin de comprender porque la mora se produce con esa notificación, tengamos en cuenta que, la aduana debe conformar o rectificar el importe pagado como condición previa al libramiento de la mercadería, convirtiéndola en determinación propia con carácter de “originaria”. De esa manera concluye el trámite del despacho, dando una relativa estabilidad a los actos administrativos para permitir la libre disponibilidad de la mercadería en el circuito económico interno (ver el párrafo 64 de este trabajo). El hecho de que, en virtud del principio de despacho en confianza, la aduana pueda obviar un control exhaustivo, no enerva estas conclusiones, ya que justamente en virtud de esa posibilidad se exigen especiales características de seriedad y solvencia a los operadores que están sometidos a registración previa, a lo que se añade un severo régimen disciplinario que puede llegar hasta a la eliminación en el Registro que habilita su actividad (arts. 47, 64, 83, 100 y 110 C.A.).

tan la actualización o repotenciación monetaria, resulta incoherente que esa eliminación sea subrepticamente burlada al mantener uno de los dos sistemas de repotenciación que en esos pronunciamientos se individualizaban. Frente a otros casos similares a éste, se ha dicho que a partir de la ley 25.561 estamos ante un sistema de nominalismo, pese a que éste se encuentra atenuado por diversas excepciones al principio<sup>491</sup> y, en ese camino, el Estado ha abandonado el criterio de justicia, comportándose como un contendiente más, exceptuándose a sí mismo de las reglas que impone a los demás, adoptando una posición psicológica en la cual el administrado es súbdito y no ciudadano al cual se debe servir<sup>492</sup>.

### III-5.- El mantenimiento de los arts. 617 y 619 del Código Civil conforme la redacción prevista en la ley 23.928

45) La ley 23.928 modificó los arts. 617, 619 del Código Civil, caracterizando a la obligación de dar moneda extranjera como una obligación de dar suma de dinero lo que, a los fines de este trabajo, implicó permitir que el dólar estadounidense pudiera tener carácter cancelatorio. Esto ha sido argumentado para sostener que la fijación de créditos en dólares estadounidenses no necesariamente implica una actualización o repotenciación prohibida, lo que abre el camino para la admisión de las determinaciones aduaneras suplementarias en dólares. Nos permitimos discrepar con ese razonamiento pero, antes de entrar de lleno en el tema permítasenos efectuar algunas aclaraciones sobre la ratificación de estas disposiciones en el Código Civil por la ley 25.561.

46) La redacción dada a los arts. 617 y 619 por la ley 23.928 se dio en un contexto distinto al generado a partir de la ley 25.561. Con esta última, la libre convertibilidad que tenía la garantía del Estado, no sólo dejó de tenerla sino que fue eliminada. Ella era, sin embargo, el fundamento del mantenimiento de las deudas en moneda extranjera. Estas normas, ratificadas y reformuladas por la ley 25.561 deben, entonces, ser reinterpretadas a la luz de un presupuesto fáctico diferente al que le dio origen. La ley 23.928 contenía un plexo de deberes impuestos al Estado que funcionaban como condición de las restantes disposiciones<sup>493</sup>. Por eso es difícilmente aceptable una hermenéutica que admita la subsistencia de las normas impeditivas de la indexación, desvinculada de la garantía del mantenimiento de la paridad de la moneda en un mismo nivel con la moneda más fuerte del mundo, pues la prohibición de indexar supone la inexistencia de inflación o, por lo menos la existencia de un inflación muy leve.

47) Sin embargo la ley 25.561 destruyó la convertibilidad dejando subsistente la prohibición de indexar ¿Cómo justificar esta situación? La Corte Suprema la justificó expresando que *“permitir la vigencia y aplicación de una cláusula de estabilización como la establecida en autos, significaría desconocer el objetivo antiinflacionario que se proponen alcanzar las leyes federales mencionadas mediante la prohibición genérica de la “indexación”, medida de política económica que procura evitar el alza de los precios relativos correspondientes a cada uno de los sectores de la economía, al reflejarse de manera inmediata en el índice general utilizado al mismo tiempo como referencia para reajustar los precios y salarios de cada uno de los demás*

491. ARIZA, Ariel, *“Senderos del nominalismo”* L.L. 2010-F-635, especialmente el Cap. 4, en p. 642; PUNTE, Roberto A., *“La inflación y sus correcciones”*, El Dial, del 6/03/2006

492. PUNTE, Roberto, obra citada en la nota precedente.

493. El art. 1 de la ley 23.928 dispuso la convertibilidad de la moneda argentina con el dólar estadounidense a partir del 1º/04/1991 a razón de u\$s 1 igual a Australes 10.000 (luego \$ 1), obligando al Banco Central a vender divisas que le fueran requeridas para las operaciones de conversión a la relación antes mencionada. Por el art. 4 se estableció que en todo momento las reservas de libre disponibilidad del Banco Central en oro y divisas extranjeras debían ser equivalentes a, por lo menos, el 100% de la base monetaria, sobre la base de valores de mercado.

*sectores, contribuya de manera inercial a acelerar las alzas generalizadas de precios y a crear desconfianza en la moneda nacional*<sup>494</sup>.

48) Ahora bien, admitida como válida esta posición, debe ser ejercida en condiciones de igualdad, especialmente de igualdad procesal, porque suponiendo que la previsión de la indexación de los créditos generara inflación, lo que parece una verdad al menos relativa, no sólo las convenciones particulares cumplirían esa función, sino que también sería atribuible a la conducta del Estado que, paradójicamente, cobra sus créditos indexados mientras prohíbe a los particulares que hagan lo mismo; con el agravante de que los efectos económicos que produce en la economía del país la indexación de los abultados créditos del Estado, tienen un efecto mucho mayor que el que pueden producir individualmente los de los particulares.

49) En cuanto a los arts. 617 y 619 del Código Civil, en primer lugar cabe tener en cuenta que ellos están referidos a obligaciones constituidas por convenciones entre particulares. Este es el objetivo primordialmente tenido en cuenta por el Código Civil<sup>495</sup>. No negamos que, por tratarse de la rama más antigua y experimentada del derecho, se encuentren en ella instituciones y principios generales del derecho, de natural aplicación a las ramas del derecho más recientes<sup>496</sup>, pero en el caso de estas normas, la propia redacción de las disposiciones del Capítulo en que se ubican indican su impronta privatista. El art. 617 se refiere al acto por el cual “se hubiere estipulado” la obligación de dar moneda que no sea de curso legal, y el art. 621, ubicado en el mismo Capítulo, hace referencia a los intereses “convenidos” entre el deudor y acreedor. Es decir que

nos encontramos ante una relación jurídica entre particulares, en la cual ambas partes negocian y acuerdan el alcance de sus respectivas obligaciones, lo que no sucede en el supuesto de una obligación de dar una suma de dinero impuesta por el propio Estado.

50) En segundo lugar esas normas deben compatibilizarse con la función de devolución de lo previamente entregado (causa contractual) o con la compensación del daño irrogado (causa extracontractual) que son los casos tenidos en cuenta en la ley civil, en las que, hallándose en juego la justicia conmutativa, incide el criterio de la reparación integral, lo que no sucede en el caso del impuesto, pues éste no busca una reparación entre patrimonios afectados, sino la justicia distributiva que procura repartir equitativamente tanto los beneficios como las cargas públicas.

51) Estas razones desvirtúan el argumento de que el mantenimiento de la redacción de los arts. 617 y 619 apuntalan la dolarización de las liquidaciones aduaneras suplementarias porque – al igual que el art. 7° de esa misma ley – han tenido en vista un ámbito diferente del que nos ocupa. La fijación del impuesto en moneda extranjera aduciendo que ello no implica repotenciación del crédito del Estado es una negación de la realidad. No es admisible avalarla cuando, tratándose de una relación de derecho público, el Estado desempeña en ella el rol de acreedor, se basa en esa prerrogativa para decidir unilateralmente el signo monetario que más le conviene para expresar sus pretensiones y, por vía de esa repotenciación que cobra al administrado, escapa de la depreciación monetaria generada por él mismo. Saca, así, doble ventaja de ello, pues hace pagar a los administrados el impuesto encu-

494. CSJN, “Chiara Díaz”, 7/03/2006, cons. 10 y 11 (Fallos 329:385); “Massolo”, 20/04/2010, cons. 16 (Fallos 333:447).

495. Ver, a título de ejemplo, el tenor del texto del art. 2611 del Código Civil y de la correspondiente nota de Vélez Sarsfield en su primer párrafo.

496. MARIENHOFF, Miguel S., “*Tratado de Derecho Administrativo*”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1965, T° I, n° 43-h, ps. 170 y 171; LINARES, Juan Francisco, “*Fundamentos de Derecho Administrativo*”, Ed. Ástrea, Buenos Aires, 1975, § 122, p. 145; GORDILLO, Agustín, “*Tratado de Derecho Administrativo*”, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1984, p. VI.3; “BASALDÚA, Ricardo Xavier, “*Derecho Aduanero – Parte General - Sujetos*”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992, p. 255.

bierto que implica la inflación<sup>497</sup> y elude someterse a él trasladándolo vía moneda extranjera, nuevamente al administrado. Ello, a nuestro juicio, lesiona las bases mismas de la moral pública y el ideal de justicia<sup>498</sup>.

**IV.- Las tasas de interés debe discriminarse según que se aplique sobre un importe actualizado o no actualizado a fin de evitar cobrar la actualización dos veces**

52) En cuanto al cómputo de los intereses el alto tribunal, por adhesión al dictamen fiscal, sostuvo que su finalidad resarcitoria tiene como presupuesto la mora del deudor; que ellos se devengan a partir del momento en que se configura dicha situación y que, en materia fiscal, se han establecido con el propósito de estimular el cumplimiento en término de las obligaciones tributarias y previsionales.

53) Si bien la tasa de interés posee finalidad resarcitoria, cabe precisar que desde un punto de vista conceptual, al lado de los intereses “compensatorios” tendientes a resarcir exclusivamen-

te el uso del capital, los “moratorios”, además de resarcir la privación que el acreedor voluntariamente aceptó por un tiempo determinado, cumplen la función de resarcir los daños y perjuicios ocasionados por la retención ilegítima del capital después de la fecha en que debía entregarlo. En el caso de los tributos aduaneros, no tratándose de un mutuo dinerario, el interés devengado tiene por causa, la mora en el pago (art. 794 y 797 C.A.).

54) Sabido es que el interés constituye tradicionalmente la única indemnización de daños y perjuicios por el incumplimiento en el pago de las obligaciones de dar sumas de dinero y que la posición clásica incluye como daños compensables por esa vía tanto al daño emergente como al lucro cesante<sup>499</sup>. Parte de ese daño consiste en la depreciación del poder adquisitivo de la moneda generado como consecuencia de la mora en su devolución<sup>500</sup>. Nuestra jurisprudencia ha admitido que la tasa de interés contemple entonces, una porción tendiente a resarcir la privación del capital y otra porción destinada a compensar la devaluación monetaria<sup>501</sup>.

**497.** Refiriéndose a la depreciación del papel moneda Jèze, sostenía que es usual que el gobierno considere inmoral y contrario al deber cívico que los individuos se prevalezcan de las cláusulas de pago en moneda sana con respaldo en oro para escapar de los efectos del curso forzoso y de la depreciación del papel moneda, añadiendo que, de esa manera pareciera ser que la moral cívica estaría exigiendo que los ciudadanos se dejen arruinar sin protesta ni resistencia por la depreciación del papel moneda emitido por los gobernantes. El gran administrativista francés decía que los economistas y financistas, con quienes concordaba, no lo creían así porque la inmoralidad es de los gobernantes y no de los gobernados. Sostenía que el curso forzoso es un empréstito forzoso que demuestra ignorancia económica, falta de coraje político, inmoralidad e inconciencia o hipocresía, de los gobernantes que a él recurren (JÈZE, Gaston, “Cours de Finances Publiques- La technique du crédit public: L’immunité fiscale de la dette publique - La monnaie de paiement - Les suretés personnelles et réelles des emprunts publics”, Marcel Giard Libraire - Editeur, Paris, 1924).

**498.** Recuerda Schoo que “El derecho canónico consideró con vivo interés las cuestiones monetarias buscando fijar los límites de los poderes del príncipe en la materia... Así estableció que el soberano tiene el deber de asegurar la estabilidad de la moneda, no pudiendo depreciarla de acuerdo a sus intereses personales...” (SCHOO, Alberto D., “La cláusula oro – Las obligaciones a oro ante la ley, la doctrina y la jurisprudencia”, Librería y editorial La Facultad, Buenos Aires, 1937, ps. 5 y 6).

**499.** GALLI, Enrique, en la actualización a la obra de SALVAT, Raymundo, “Tratado de Derecho Civil – Obligaciones en general”, Tº I, TEA, Buenos Aires, 1952, Nº 494-a, p.433; PLANIOL, Marcel y RIPERT, George, “Tratado Práctico de Derecho Civil Francés”, traducido por Mario Díaz Cruz, Ed. Cultural, La Habana, 1945, Tº VII, § 878, ps. 190 y 191.

**500.** BORDA, Guillermo A., “Tratado de derecho Civil – Obligaciones”, Editorial Perrot, Buenos Aires, cuarta edición, 1976, Tº I, § 493 ter, p. 418. El autor refiriéndose a la tasa de interés que cobra el Banco de la Nación en operaciones de descuento, expresa que “una tasa tan alta sólo se justifica en épocas de inflación, porque esos intereses no sólo cubren la compensación por el uso del capital, sino también la desvalorización de éste. Y entonces cabe preguntarse si dicha tasa debe aplicarse también cuando la sentencia ha admitido un plus en concepto de desvalorización monetaria o cuando la obligación se ha contraído con cláusulas de reajuste que aseguran que al momento del pago se recibirá una suma de dinero que compense la desvalorización”, añadiendo que cuando se contempla la desvalorización monetaria, la tasa de interés debe reducirse sustancialmente.

**501.** En ese sentido, los plenarios de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial por sentencia del 27/10/1994, recaída en “Sociedad Anónima La Razón”, que estableció la aplicación de la tasa activa y de la Cámara Civil de la Capital Federal, en sentencia del 20/04/2009 recaída en el caso “Samudio de Martínez, Ladislao c/ Transportes Doscientos Setenta SA s/ daños y perjuicios” (LL 2009-C-99) que también admitió la función preservadora del valor del capital a través de la consideración de la tasa activa.

55) La actualización de los créditos aduaneros rigió en nuestro país desde el 7/04/1976, es decir, varios años antes que entrara en vigencia el Código Aduanero<sup>502</sup>. Desde el primer momento, se dispuso que el método de actualización se basaría en la variación operada en los índices de precios mayoristas, nivel general, informados por el INDEC, producida entre el mes en que debió efectuarse el pago y el penúltimo mes anterior al de la fecha en que se produjera el pago. De tal manera, la eventual depreciación monetaria operada en los dos últimos meses (el del pago y el último anterior a éste) no era tenida en cuenta a los efectos de su corrección por vía de la actualización. Esta disposición tenía por finalidad contemplar la natural demora que forzosamente insumía la investigación y preparación de los índices correspondientes por parte del INDEC<sup>503</sup>. Las reglamentaciones aduaneras corrigieron la falta de actualización durante ese período, apli-

cando una tasa de interés más alta que la común a fin de captar de esa manera la erosión del valor de la moneda como efecto de la inflación<sup>504</sup>. Así se dispuso de una tasa de interés para los casos de importes no actualizados y una de menor entidad para los importes actualizados<sup>505</sup>.

56) Una vez decretada la convertibilidad por la ley 23.928, al tratarse de moneda estable, se fijó la tasa de interés en un nivel más bajo<sup>506</sup>. Pero al abandonarse la convertibilidad, la tasa de interés cobrada por el Estado comenzó a trepar sin tener en cuenta que se calculara sobre pesos o sobre moneda dólar estadounidense. De tal manera se da el caso de cobrarse la tasa tenida en cuenta para resarcir la depreciación monetaria del peso, a importes en los cuales esa depreciación se encuentra corregida por la aplicación de la moneda sana. De esa manera, se está aplicando una tasa de interés del 36% sobre moneda dólar estadounidense, lo que permite al Estado

**502.** La ley 21.281 (BO 7/04/1976) introdujo la actualización para todos los créditos y deudas de la Dirección General Impositiva de la Administración Nacional de Aduanas. Unos meses más tarde el instituto se introdujo en la entonces vigente Ley de Aduana mediante la ley 21.369 (BO 5/08/1976), quien más tarde, sufrió las modificaciones de la ley 21.898 (BO 7/11/1978). Finalmente el instituto fue introducido en varios artículos del Código Aduanero (ley 22.415, publicada BO 23/03/1981) que sustituyeron a los de la Ley de Aduana, los que hemos individualizado en la nota 12.

**503.** FREYTES, Roberto O., *“Régimen de actualización de créditos y deudas fiscales”*, Revista Derecho Fiscal, Tº XXV, p. 1027, punto III in fine; GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana, *“Procedimiento Tributario”*, Editorial Depalma, edición del año 1979, p. 445 al comentar el entonces art. 118 de la ley 11.683; BARREIRA, Enrique C., *“Las reformas a la ley de aduana introducidas por la ley 21.369 (primera parte)”*, Revista Derecho Fiscal, Nº 314, agosto de 1977, punto 5-4-b) p. 180 y, del mismo autor, *“Deudas y Créditos Aduaneros”*, Ed. Universidad, 1980, ps. 74 y 75.

**504.** Así lo hizo la Resol. ANA 2541/78 (BO 14/07/1978) a la que siguieron las demás.

**505.** En la Resol. 1843/89 (BO 28/08/1989) se incluyen las variaciones de las tasas de interés desde el 20/05/1968 hasta 24/07/1989 en dos listados diferentes: uno para las tasas a aplicar en los períodos en lo que se no se actualiza el capital y otro para las tasas a aplicar en los períodos en se actualiza el capital en donde la diferencia de nivel pone de resalto la importancia que el factor actualización posee en la tasa aplicable. A su vez en cada uno de esos casos se diferenciaba la tasa de interés “moratoria” (mora en el pago) y “punitorio” (cuando se inicia acción judicial). Para lo que sigue hemos tomado solamente el nivel de la primera, siendo la del interés punitorio más elevada. Así, desde el 1/02/1982 al 31/08/83, se registró para créditos actualizados un 12% mensual que subió al 18% mensual en 1/09/83, al 24% el 1/10/1984, al 30% el 1/05/1985 y al 42% el 15/06/1985, bajando luego del “Plan Austral”, al 12% mensual el 15/06/1985. Mientras tanto, en esas mismas fechas, las tasas para créditos actualizados tuvo una variación que, al lado de las indicadas, parecen extremadamente inferiores: del 0,75% mensual el 1/10/1982, subió al 1% mensual el 1/09/1983 en donde quedó estable hasta el 1/11/1988 que subió al 2% mensual. Desde el 7/11/1988 al 31/05/1989, para créditos “no actualizados” la tasa era del 12% mensual, mientras que para créditos “actualizados” era del 1% mensual. Desde el 1/06/1989 al 23/07/1989 (época de “hiperinflación” previa al cambio de gobierno), para los créditos “no actualizados” era del 156% mientras que para los “actualizados” era del 2% mensual. Finalmente, desde el 24/07/1989 en adelante, para los créditos “no actualizados” era del 27,95% mientras que para los “actualizados” seguía siendo del 2% mensual.

**506.** CSJN, 20/12/2005, “Montemurro” (Fallos 328:4507), en donde refiriéndose a honorarios de abogados (art. 61 ley 21.839. modif. por ley 24.432) siguió al dictamen del Procurador General que hizo suyo, expresando que los réditos que corresponde reconocer con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley de convertibilidad 23.928, deben calcularse según la tasa pasiva promedio que publique el Banco Central y que si bien la ley 25.561 deroga el régimen de convertibilidad impuesto por la ley 23.928, no modifica lo sustancial de los arts. 7 y 10, por lo que se mantiene la prohibición de actualización monetaria, indexación de precios, variación de costos o repotenciación de deudas “cualquiera fuere su causa”.

acreedor duplicar el capital adeudado, con actualización, en menos de tres años cuando a las tasas de interés que rigen a nivel internacional para esa moneda (que oscila, según las épocas, entre un 1,5% y un 3,5% anual) sería necesario el transcurso de treinta años para hacerse de ese capital. La tasa que el Estado argentino cobra a los habitantes llega a decuplicar la vigente en el ámbito internacional, lo que debería merecer reparos morales similares a los que la jurisprudencia argentina ha tenido al tratar la usura en los términos del art. 1053 del Código Civil.

57) Como una demostración más de que la administración aduanera argentina, luego de la eliminación de la convertibilidad, comenzó a utilizar la fijación de los tributos aduaneros en dólares como una actualización de la deuda, recordemos que ante la sanción de las leyes 23.905 y 23.928, la Resol. 38/1991 de la Subsecretaría de Finanzas Públicas (BO 3/05/1991), al revisar las tasas de interés contempladas en los arts. 794 y 797 del C.A., fijó para el caso del art. 794 una tasa del 7% mensual y para el del art. 797 una tasa del 10,50% mensual. Los impuestos adeudados se actualizarían de acuerdo con el art. 799 del C.A. hasta el 1/04/1991 inclusive, cuando el pago se realizara en esa fecha o en una posterior. Pero en el art. 5º añadía que, si se tratara de importes liquidados en dólares estadounidenses esas tasas serían, para el caso del art. 794, del 1% mensual y para el del art. 797, del 1,50% mensual.

#### **V.- La tasa de interés exorbitante a favor del Estado como medio de alentar el cumplimiento en término de las obligaciones tributarias y la particularidad de la materia aduanera**

58) El dictamen de la Procuradora Fiscal de la Corte Suprema en la causa “Volkswagen”, al cual adhiere el alto tribunal, expresa que en materia fiscal los intereses han sido establecidos con el propósito, no sólo de compensar los daños y perjuicios correspondiente a la falta de pago en término, sino también con el propósito de estimular el cumplimiento en término de las obligaciones tributarias y previsionales citando en su apoyo jurisprudencia del mismo tribunal<sup>507</sup>.

59) Ese criterio se sustenta en que la falta de pago de los tributos en tiempo y forma importa una transgresión al deber social de contribuir al sostenimiento del Estado y encuentra su mayor apoyo en la llamada escuela administrativista del servicio público, que brilló durante la segunda década del siglo veinte<sup>508</sup>. Un corolario de esa idea es la justificación de la exorbitancia de las tasas de interés de los créditos fiscales en relación con las vigentes en las relaciones particulares, como un medio de desalentar el incumplimiento de los recursos necesarios para el mantenimiento de los servicios públicos<sup>509</sup>.

60) Esta óptica se focaliza en los impuestos interiores, de clara finalidad fiscal, generalmente

507. En su apoyo cita el caso “Asociación Trabajadores del Estado c/ Prov. Santiago del Estero”, 30/08/2005 (Fallos 328:3297), que remite al caso “Obra Social para Actividades Docentes c/ Prov. Chaco”, 29/09/03 (Fallos 326:3653), y éste, al caso “Caja Cooperativa de Previsión para la Actividad Docente c/ Prov. de San Juan”, 24/02/1998 (C.1287.XXXI).

508. Según esta escuela, los servicios públicos tienen por objetivo dar satisfacción a las necesidades de interés general, siendo el motivo determinante de la actividad administrativa (JÈZE, Gaston, «Les principes Généraux du Droit Administratif», Marcel Giard, Paris, 1926, ps. 179 y 218).

509. Este fundamento ha sido sostenido también por la Corte en el caso “Arcana” (Fallos 308:283) al expresar que hay un “... interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda”. En materia aduanera fue sostenido por la Corte Suprema en el caso “Neumáticos Good Year SA (TF 8659-A)” del 9/11/2000 (N.18.XXXI). Una de las consecuencias, sin duda no prevista por el alto tribunal, fue que la aduana considerara conveniente demorar al máximo la resolución de las controversias que tramitan en su sede pues: a) si triunfa y obtiene la condena del administrado, el interés por la demora es mejor que cualquier colocación financiera; y b) si pierde y debe devolver el importe repetido o los estímulos reclamados, el costo es comparablemente despreciable. Este efecto contradice el principio de celeridad en materia litigiosa que hace a la garantía de defensa en juicio (CSJN, Fallos 319:2151 y sus citas). Sobre este tema remitimos al trabajo de SUMCHESKI, Ana Lidia, “Las tasas de interés en materia aduanera”, en el Cap. VI de la obra colectiva “Estudios de Derecho Aduanero – Homenaje a los 30 años del Código Aduanero”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, especialmente punto IV en ps. 350 y siguientes y, en el mismo libro, BARREIRA, Enrique C., “Sistema y Metodología del Código Aduanero Argentino”, Capítulo II, ps. 29 y 30, punto e).

de recaudación regular y constante y usualmente representados por impuestos de ejercicio<sup>510</sup>. No obstante, la finalidad de los derechos aduaneros, mayormente derechos de importación (arancel), fue variando con el tiempo. Hoy en día buscan establecer un cierto diferencial de costo en la venta de la mercadería extranjera cuando ésta se incorpora al mercado interno del país de importación con el fin de restablecer eventuales diferencias competitivas con la mercadería doméstica similar, cumpliendo una función primordialmente extrafiscal<sup>511</sup>. En cuanto a los derechos de exportación, son utilizados en el mundo también como herramienta extrafiscal, usualmente con fines cambiarios, sin perjuicio de que últimamente en nuestro país se han impuesto con una clara finalidad recaudatoria, lo que no es normal en la legislación comparada por los nocivos efectos que ellos producen<sup>512</sup>.

**VI. La posibilidad de que, pese a que las liquidaciones hubieran sido originariamente “expresadas” en pesos, la aduana pudiera formular cargos “suplementarios”, exigiendo el pago de las diferencias de tratamiento con las expresadas en dólar estadounidense**

61) En el caso *“Editorial Perfil”*, la Procuración Fiscal advirtió en su dictamen que

una cuestión distinta de la discutida en esos autos *“... es si podría la administración reclamar al importador, mediante una determinación tributaria suplementaria (arg. arts. 792, 793 y cc. de la ley 22.415), la diferencia de valor por no haber liquidado el tributo en la moneda prevista por el art. 20 de la ley 23.905”* (punto V, última parte, del dictamen). Esta misma pregunta volvió a hacérsela en los dictámenes recaídos en los casos *“Bridgestone Firestone Argentina S.A.”* (punto V, última parte) y *“Volkswagen Argentina S.A.”* (punto VIII, última parte), que aquí comentamos. En las tres oportunidades la Corte Suprema hizo la salvedad de que si bien adhería al dictamen fiscal lo hacía con exclusión de los referidos puntos. Si el lector compartiera los argumentos que hemos expuesto precedentemente, especialmente los expresados en los párrafos 18, 35), 36), 44) y 51) de este trabajo, la respuesta será negativa. Pero ante la insistencia en la cuestión a través de diversos dictámenes, creemos que ella merece un mayor análisis.

62) Es un principio general del derecho, aplicable en todas las ramas jurídicas que el pago extingue la obligación, cancela el débito y libera al deudor. Éste tiene interés en esa liberación, pues la obligación que perdura en el tiempo redundará en su perjuicio (riesgo de posible pérdida del objeto debido, devengamiento de intereses

510. JARACH, Dino, *“Finanzas Públicas y derecho Tributario”*, 2ª ed., Abeledo Perrot, Bs. As. 1996, ps. 267; GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *“Derecho Tributario”*, Depalma, Bs. As. 1996, Tº I, p. 70 (esta autora los denomina también “ordinarios” o “de periodicidad o perdurabilidad” porque se reproducen todos los años con periodicidad regular).

511. Hay uniformidad doctrinaria en considerar que los tributos aduaneros son principalmente extrafiscales: ALLIX, Edgar y LECERCLÉ, Marcel, *“Les droits de douane”*, París, 1932, Tomo I, p. 2; GIANNINI, Achille Donato, *“Instituciones de Derecho Tributario”*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, traducc. de Fernando Sainz de Bujanda, nº 26, p. 64; GONZÁLEZ, Ariosto, *“Derecho aduanero uruguayo”*, Claudio Garcia & Cia. Editores, Montevideo, 1946, p. 19; GIULIANI FONROUGE, Carlos Maria, Depalma, Buenos Aires, 3ª edición, 1982, Tº I, nº 157, p. 260; BALEEIRO, Aliomar Aliomar, *“Direito tributario brasileiro”*, 10ª edición, Editora Forense, Río de Janeiro, 1996, p. 126; LAMPREAVE, Jose Luis, “Notas para la configuración jurídica tributaria de la importación”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica*, Madrid, Vol. XXI, Nº 92, marzo - abril 1971, ps. 261 a 264); SORTHEIX, Juan José, *“La estructura del hecho gravado por los derechos de importación”*, *Revista Derecho Aduanero*, Tº V-A, p. 289, Ed. Contabilidad Moderna, 1969; LOPES FILHO, Osiris Azevedo, *“Regimes aduaneiros especiais”*, Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 27; BASALDÚA, Ricardo X., *“Introducción al derecho aduanero”*, p. 193, Abeledo Perrot, 1988 y *“Tributos al Comercio Exterior”*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, ps. 78 y ss.; GALLI, Guillermo Pablo, en la obra colectiva *“Manual de Finanzas Publicas”*, publicada con Mordeglia, Albacete, Damarco, Fernández de la Puente, Navarro y Torres, AZ Editora, Buenos Aires, 1977, Cap. III (Recursos Públicos), pag. 162; Susana GALERA RODRIGO, *“Derecho aduanero español y comunitario”*, Civitas, Madrid, 1995, p. 59; CARLUCCI, Jose Lence, *“Uma introdução ao direito aduaneiro”*, Cap. VI, punto 1, p. 44, Aduaneiras, 1997; DA ROSA (Jr.), Luiz Emygdio F., *“Manual de Direito Financiero & Direito Tributario”*, 11ª edición actualizada, Renovar, Río de Janeiro, 1997, ps. 212 y 344. La Corte Suprema de Justicia argentina ha tenido oportunidad de manifestarlo, por ejemplo en autos *“Montarcé, Marcelo A. c/ Gobierno Nacional”* del 17/09/1974, La Ley 156-529.

512. BARREIRA, Enrique C., *“Derechos de Exportación: Concepto, función y hecho gravado”*, en la obra colectiva *“Estudios de Derecho Aduanero en homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine”*, Ed. Lexis Nexis, 2007, p. 49, nº 4.

en caso de sumas de dinero, demostración de las contingencias de dicho riesgo en los estados contables y consecuente disminución en su capacidad de crédito, etcétera), por lo que el ordenamiento reconoce al obligado el derecho de reclamarla y el acreedor tiene la obligación de colaborar para que aquél pueda desobligarse<sup>513</sup>.

63) No obstante, para que el pago sea liberatorio debe consistir en el cumplimiento exacto de lo debido<sup>514</sup>. En materia aduanera ello está reflejado en el art. 792 del C.A. que establece que “*el pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere inferior al debido*”. El corolario de este principio es que en materia tributaria algunos ordenamientos admiten la “revisabilidad” de las determinaciones tributarias. Esto ha sido tradicional en el ámbito aduanero de nuestro país y del extranjero. Las Ordenanzas de Aduana de 1876 la recogieron en su art. 437 y fue reiterada en el art. 2, inciso a) de la Ley de Aduana (t.o. 1962 y sus modificatorias) y en los arts. 23 inciso d), 249, 348 y 1018 ap. 2 del C.A.; así como en el art. 9, ap. 2, inciso d) del Decreto de Necesidad y Urgencia 618/97 que recogió en forma textual el art. 23 inciso d) antes mencionado.

64) Se entiende por “determinación suplementaria” a la nueva pretensión tributaria que la autoridad reclama tomando por base la misma situación de hecho sobre la que ya había liquidado el tributo, cuando se reputara errónea o incompleta la anterior liquidación<sup>515</sup>. Teniendo en cuenta que la aduana debe ejercer el control de la autoliquidación del importador o exportador aprobándola o rectificándola (arts. 24 y 344 del C.A.); una vez pagado el importe así determinado en forma originaria, la mercadería es librada (arts. 231 y 330 C.A.), dando lugar a la conclusión del despacho. Esto no sucede en materia

impositiva en donde, al no haber retención de mercadería del deudor, cuyo libramiento se encuentra condicionado al previo pago, la intervención fiscal no se ve obligada a conformar o corregir la autoliquidación del particular<sup>516</sup>.

65) Ello no significa que la aduana pueda revisar sus determinaciones cuantas veces quiera. Si bien es cierto que las normas que confieren la facultad de revisar los documentos aduaneros concluidos, tanto al administrador de la aduana local<sup>517</sup> como a la Dirección General de Aduanas<sup>518</sup>, no imponen limitaciones expresas en cuanto a poder volver sobre una anterior revisión y disponer rectificaciones a la originaria liquidación efectuada por el mismo organismo, ello no significa que se puedan efectuar sin consideración alguna al principio de estabilidad de los actos administrativos y la seguridad jurídica. La revisión y posterior determinación suplementaria tiene limitaciones. No pueden sustentarse en criterios interpretativos adoptados después del momento del pago (art. 793 del C.A. y art. 8, última parte, del Decreto 618/97). Tampoco podrían formularse si hubiera un procedimiento de carácter impugnatorio en trámite contra la corrección que la aduana hubiera efectuado respecto de la auto-liquidación originaria, o si ya hubiera recaído decisión o sentencia en él (arg. arts. 1139 y 1183 del Cód. Aduanero). Por último la aduana no podría tampoco, a nuestro juicio, ejercer este derecho excepcional más de una vez, volviendo sobre sus determinaciones previas y formulando nuevas intimaciones por diferencias de derechos en documentos en los que el contribuyente hubiera acatado la anterior rectificación, pues ello afectaría mas allá de lo razonable la estabilidad de los actos administrativos, reflejo del principio de seguridad jurídica que es base de todo sistema legal del Estado de Derecho<sup>519</sup>.

513. COLMO, Alfredo, “*De las obligaciones en general*”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1961, § 91 (p. 75) § 626 (p. 431).

514. Arg. art. 505, in fine, del Código Civil: “*Respecto del deudor el cumplimiento exacto de la obligación le confiere el derecho de obtener la liberación correspondiente...*”

515. GIANNINI, Achille D., “*Instituciones de derecho tributario*”, trad. de Fernando Sainz de Bujanda, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957, n° 60-B), ps. 213/214.

516. Ver el párrafo 3 de este trabajo.

517. Arts. 249 y 334 del C.A., en correlación con el art. 11 del Decreto 618/97 (ex art. 19 del C.A.)

518. Art. 1018, ap. 2, del C.A., y art. 9, ap. 2 del decreto 618/97.

519. Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala IV, en autos “*Asociación Coop. Argentinas Cooperativa Limitada*”, 04/06/2002, con cita de precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 154:62 188:293; 237:556 y otros.

**VII. La aplicación de la indexación del tributo aduanero a través del CER establecido en esta materia por el Decreto de Necesidad y Urgencia 214/02. Su inaplicabilidad en materia tributaria y los efectos de su saneamiento legislativo**

66) La actora cuestionó la actualización del importe de tributos liquidado mediante la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), establecido por el Decreto de Necesidad y Urgencia 214/2002, a los tributos aduaneros. Se basó para ello en que el art. 99 inciso 3 de la Constitución Nacional prohíbe al Poder Ejecutivo emitir disposiciones legislativas en materia tributaria, aun en casos de emergencia.

67) Sobre este punto la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo había rechazado el planteo sustentándose en que el Decreto 214/2002 había sido ratificado por el art. 64 de la ley 25.697 (BO 16/12/2004), esto es, por la Ley de Presupuesto del ejercicio 2005<sup>520</sup>. Por su parte, el dictamen de la Procuradora Fiscal expresó que la transformación a pesos y la aplicación del coeficiente indicado también fue dispuesta por el Congreso Nacional con el dictado de la ley 25.820<sup>521</sup>, cuya constitucionalidad no fue controvertida, añadiendo que esta norma modificó a la ley 25.561 y entró en vigencia a partir de su publicación, pero retro trayendo sus efectos al 6/01/2002, por lo cual consideró inoficioso el estudio de la inconstitucionalidad del decreto 214/2002 sobre este punto.

68) Recordemos que cuando se precipitó la crisis de fines de 2001 y comienzo del 2002, el

Congreso dictó la ley 25.561 cuyo art. 1º declaró la emergencia pública hasta el 10/12/2003, con arreglo al art. 76 de la Constitución Nacional; esto es, a los fines que el Poder Ejecutivo pudiera dictar normas de carácter legislativo a través de decretos de necesidad y urgencia, estableciendo a ese fin las bases de la delegación legislativa

69) Como hemos visto antes, esta misma ley mantuvo la prohibición de la actualización, tanto a nivel normativo como contractual. Esta prohibición, sin embargo, tenía sus excepciones, como las previstas en el art. 6 relativas a las deudas de los particulares con bancos o entidades financieras, pues delegó en el Poder Ejecutivo la reestructuración de las obligaciones originarias para preservar el capital de los ahorristas y, por el art. 11 dispuso que las deudas entre particulares sometidas al derecho privado pactados en moneda extranjera debían ser renegociadas entre ellos. En materia de derecho público, y a fin de ser coherente con la prohibición de la actualización, dejó sin efecto las cláusulas de los contratos administrativos que la consagraban (art. 8); pero en este ámbito del derecho público, nada dijo sobre los tributos.

70) Por el Decreto de Necesidad y Urgencia 214/2002, el Poder Ejecutivo dispuso que “*quedaban transformadas a pesos*” todas las deudas en dólares existentes a la sanción de la ley 25.561 que no se encontraran ya convertidas a pesos, cualquiera fuera su causa u origen (art. 1º). En el art. 4 dispuso que se debía aplicar un Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER) a las deudas y depósitos referidas en los arts. 2, 3, 8 y 11<sup>522</sup>.

**520.** El art. 64 de la ley 25.697 estableció: “Ratifícanse los Decretos Nos. 214 de fecha 3 de febrero de 2002, 320 de fecha 15 de febrero de 2002, 410 de fecha 1º de marzo de 2002 y 70 de fecha 10 de enero de 2003, y sus modificatorios”.

**521.** Por un error dactilográfico en la sentencia se menciona a la ley 25.830.

**522.** Dichos artículos se referían a: a) depósitos en entidades financieras, estableciendo, que se convertirían a razón de un dólar igual a peso con cuarenta centavos (art. 2); b) deudas de los particulares con las entidades financieras, que se convertirían a razón de un dólar igual a un peso (art. 3); c) deudas entre particulares (o por lo menos, no con bancos), que se convertirían a razón de un dólar igual a un peso (art. 8); y d) deudas transmitidas por las entidades financieras en propiedad fiduciaria a fideicomisos financieros, que se convertirían a razón de un dólar igual a un peso (art. 11).

71) Luego de un período de indecisión de más de dos años, la AFIP-DGA aplicó el DNU 214/2002 a los tributos que gravan la importación y la exportación<sup>523</sup>, lo que nos merece serios reparos porque:

- a) el referido Decreto de Necesidad y Urgencia no determinó pautas objetivas para la determinación del CER, lo que relativiza el principio de legalidad;
- b) la AFIP-DGA lo hizo en violación a la prohibición establecida por el art. 99, inc. 3), de la Constitución Nacional<sup>524</sup> pues los decretos de esa características cuando se refieren a normas de carácter penal o tributario son inconstitucionales<sup>525</sup>, lo que se agrava por atribuírseles efectos retroactivos<sup>526</sup>;
- c) la lectura del Decreto 214/2002 no permi-

te colegir que la aplicación del CER pueda ser aplicable a deudas de carácter tributario<sup>527</sup>;

- d) no es dable pensar que las leyes 25.697, 25.561 y 25.820<sup>528</sup> hayan tenido la pretensión de hacer aplicable el CER en materia tributaria, pues lo que se ratificó fue su aplicación en las condiciones en que el citado decreto de necesidad y urgencia fue dictado, y éste no expresó que fuera aplicable a esa materia;
- e) consecuentemente, la invocada ratificación careció de virtualidad para sustentar en ella su aplicación en materia de tributos aduaneros;
- f) teniendo en cuenta la veda constitucional, no es dable pensar que el Presidente de la Nación haya querido darle un alcance

---

**523.** En mayo de 2002, la Subdirección General de Legal y Técnica Aduanera emitió la Instrucción General 39/2002 (Boletín de Aduanas N° 24) en la cual dispuso que *“Hasta que el Ministerio de Economía determine la vigencia del art. 20 de la ley 23.905, se instruye que la liquidación de tributos y multas se aplicará el tipo de cambio correspondiente a la fecha de oficialización de la destinación”*, lo que implicó que la obligación tributaria aduanera se establecía en pesos. El Ministerio de Economía no se expidió. Más de dos años después, mediante la Nota Externa 2/2004 (26/11/2004), el Director General de Aduanas consideró que a los créditos aduaneros por tributos de fecha anterior a la ley 25.561, se les debía aplicar el CER en virtud del Decreto 214/2002 y a los de fecha posterior debía aplicársele el art. 20 de la ley 23.905. Este criterio fue reiterado en la Nota Externa 9/2005 (18/03/2005) y en la RG (AFIP) 3271 (BO 10/02/2012).

**524.** El art. 99, inc. 3, de la Constitución Nacional establece que: *“El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: 1) ... 2) ... 3) El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros. El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso”*.

**525.** CSJN, *“Video Dreams”* del 6/06/1995 (Fallos 318:1154) y *“Nobleza Piccardo”* del 17/03/1998 (Fallos 321:270), Cam. Fed. Cont. Adm. Sala V, *“Cámara de Industrias Frigoríficas Argentinas c/ SENASA”* 5/07/1996 y la misma Sala en *“Pampa Grande SA”* del 11/07/1996.

**526.** CSJN, *“Kupchik”* del 17/03/1998 (Fallos 321:366).

**527.** La CSJN, en autos *“EMM SRL”*, 20/03/2007, expresó que se debe diferenciar la regla general de “pesificación” contenida en el art. 2° del Decreto 214/2002 de su impacto sobre las relaciones particulares, correspondiendo examinar cuidadosamente, en cada hipótesis, si se afectan o no garantías tuteladas, pues la emergencia debe ajustarse a los límites que fija la Constitución Nacional. En el caso *“Benedetti”*, 16/09/2008, refiriéndose a la reglamentación de un órgano autárquico estableciendo la aplicación del Decreto 214/2002 en materia previsional, expresó que era irrazonable en cuanto la reglamentación se desinteresó de la concreta realidad sobre la que debía actuar.

**528.** La ley 25.820 prorrogó la emergencia hasta el 31/12/2004 y sustituyó el art. 11 de la ley 25.561. En lo que este trabajo respecta el nuevo art. 11 de dispuso en su primer párrafo que: *“Las obligaciones de dar sumas de dinero existentes al 6 de enero de 2002, expresadas en dólares estadounidenses u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, haya o no mora del deudor, se convertirán a razón de un dólar estadounidense (u\$s 1) = un peso (\$ 1), o su equivalente en otra moneda extranjera, resultando aplicable la normativa vigente en cuanto al Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER) o el Coeficiente de Variación de Salarios (CVS), o el que en el futuro los reemplace, según sea el caso”*.

inconstitucional, pues si alguna interpretación cabe hacer del DNU 214/2002 debe ser, conforme lo tiene reiteradamente dicho la Corte Suprema, aquella que permita su conciliación dentro de un sistema legal integrado, armonizando sus disposiciones con las del resto del ordenamiento jurídico, evitando darle un entendimiento que contraponga unas normas contra otras<sup>529</sup>;

g) si no se aceptara lo expresado precedentemente y se insistiera en que hubo leyes que pretendieron ratificar o confirmar el decreto en cuanto a su aplicación en materia de tributos aduaneros, dicho saneamiento hubiera sido igualmente inválido por inconstitucional, pues el art. 99, inciso 3) de la Constitución dispone expresamente que dicho decreto sería nulo de nulidad absoluta e “insanable” y, por lo tanto, sus efectos nunca podrían ser retroactivos a la fecha del dictado de aquél acto nulo; y

h) por último, aun cuando se pretendieran desechar todos los argumentos indicados precedentemente y se siguiera insistiendo en que el Decreto 214/2002 quiso ser aplicable a los tributos exigidos al administrado, ello hubiera excedido el ámbito permitido por la ley 25.561, contrariando el principio de que jamás la legislación de emergencia puede ir más allá o en contra de las pautas establecidas con claridad por el Poder Legislativo, ya que dicha ley no tuvo en cuenta a los créditos aduaneros en sus bases de delegación (art. 10), ni tampoco los contempló en sus Capítulos que se abocan a la reestructuración de las obligaciones vinculadas al sistema financiero

(Cap. I); a los contratos administrativos (Cap. II); y a los contratos entre particulares no vinculados con el sistema financiero (Cap. III).

72) De tal manera, no cabe considerar que el Decreto 214/2002 haya permitido la actualización de los créditos aduaneros por tributos ni por multas, cualquiera fuere la vía utilizada para ello, ni tampoco que esa aplicación al ámbito tributario haya querido ser ratificada o confirmada por las leyes 25.697, 25.561 o 25.820, o que éstas tuvieran validez constitucional suficiente como para hacerlo.

#### **VII. Tributos y exacciones aplicables a la importación que se encuentran sujetos a la dolarización**

73) La empresa importadora cuestionó la dolarización del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de la percepción del IVA establecido por la RG (DGI) 3431 y la percepción del Impuesto a las Ganancias prevista en la RG (DGI) 2543. Sin perjuicio de concordar con la solución que, dadas las circunstancias, el fallo brinda a este cuestionamiento, no podemos obviar que estos regímenes de percepción a cuenta de los impuestos al valor agregado y a las ganancias, percibidos por el servicio aduanero con motivo de las importaciones para consumo, han sido cuestionados no sólo en el país<sup>530</sup>, sino que han merecido la condena del Órgano de Solución de Diferencias dependiente de la Organización Mundial del Comercio, por violar el Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) de 1994, que en nuestro país fue aprobado por la ley 24.425<sup>531</sup>.

529. CSJN, Fallos 242:247; 312:185; 320:783; 324:4367; 326:2637, entre muchos otros.

530. En noviembre de 2007 el Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, hizo llegar a la Administración Federal de Ingresos Públicos a través de una mesa de enlace entonces existente, un reclamo contra estas exacciones a la importación que carecían del carácter de tributos, invocando varios cuestionamientos que habían incrementado la litigiosidad, además de violar normas del sistema internacional del comercio que el país está obligado a respetar en el ámbito de la Organización Mundial del Comercio.

531. El 24/12/1998 las Comunidades Europeas solicitaron consultas con Argentina respecto de medidas relativas a la exportación de pieles de bovino y a la importación de cueros acabados, dando lugar a la “Diferencia DS 155”. En lo referente a las importaciones cuestionaron el “impuesto sobre el valor agregado” del 9% y el “anticipo del impuesto a las ganancias” del 3%, por infringir el Art. III, párrafo 2 del GATT, que prohíbe la discriminación fiscal de los productos extranjeros cuando éstos y

74) En un acertado informe, el Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires<sup>532</sup>, entre otros cuestionamientos, puso en duda que la aduana pudiera formular cargos suplementarios por estas percepciones, porque el requerimiento de importes “a cuenta” de esos tributos se extingue con la presentación de la declaración jurada posterior, por lo que sólo podría dar lugar a un reclamo por intereses. Añadió que es dudoso que dentro de la competencia del servicio aduanero se encuentre la tarea de fiscalizar a los contribuyentes respecto de la utilización dada a los bienes importados declarados como “*bienes de uso*” (lo que exime el pago de la percepción). Ello ha tenido repercusión en los fallos del Tribunal Fiscal y de la Cámara Federal, quienes declararon que el cometido de la aduana se agota con la percepción del importe liquidado por el documentante en el despacho.

75) El dictamen, al cual adhiere la Corte, considera —a nuestro juicio acertadamente— que la regla del art. 20 de la ley 23.905 sólo rige para el Impuesto al Valor Agregado, ya que sólo éste es un tributo que grava las importaciones conforme surge del art. 1º, inc. c) de la ley correspondiente (ley 23.349, t.o. 1997 y sus modificatorias), pues las otras exacciones no son tributos que gravan las importaciones, sino meros “pagos a cuenta” de tributos cuyos hechos imposables aun no se han producido, por lo que aun no ha nacido la obligación tributaria. En virtud de dicha exclusión y no planteándose las cuestiones mencionadas en el párrafo precedente, el fallo consideró que sus liquidaciones debieron haber sido practicadas en pesos desde su origen.

## VIII. Conclusiones

Resumiendo:

- a) La “actualización”, “indexación”, o “repotenciación” es un sistema que contempla la obligación de pagar sumas de dinero en moneda local a cierto tiempo, cuya cantidad de numerario dependerá de la variación que se produjera en uno o más índices determinados, mientras que el pago en moneda extranjera fuerte, no contempla una diferente cantidad de numerario pues no está sujeta a dichas variaciones. Sin embargo, sus efectos prácticos no son diferentes, pues en este último caso el pago en moneda local implicará una conversión que significará también un ajuste de las sumas oportunamente comprometidas en la moneda local.
- b) En esta tesitura, la “cláusula dólar” ha sido declarada por la jurisprudencia como una actualización o repotenciación prohibida por la ley 23.928.
- c) La “determinación originaria” aduanera, requiere que los diversos elementos que inciden en la liquidación (que es el último paso del procedimiento de determinación), se encuentren traducidos en una sola moneda para uniformar con una misma significación económica, los costos correspondientes a diferentes conceptos expresados en monedas distintas. Este criterio fue aceptado por nuestro país en el Código Aduanero, en el “Acuerdo del Valor en Aduana”, en la Decisión 13/07

---

(Cont.)

los productos nacionales son similares, directamente competidores o sustituibles entre sí. El Grupo Especial constituido para resolver el conflicto se pronunció y el 16/02/2001, el Órgano de Solución de Diferencias lo hizo suyo concluyendo que tanto la RG DGI 3431/91, relativa a la percepción del IVA como la RG DGI 3543/92, relativa al anticipo del Impuesto a las Ganancias, eran incompatibles con el Art. III, párrafo 2, primera parte del GATT 1994, pues aun cuando ellas pudieran encuadrar en el ámbito del art. XX, literal d) del GATT 1994, no cumplían los requisitos exigidos en la parte introductoria del mencionado artículo, por lo que no estaban justificadas, implicando una anulación o menoscabo de las ventajas resultantes para la reclamante. El 25/02/2002 las partes informaron que a la luz de los problemas económicos a los que se enfrentaba entonces la Argentina, habían acordado que proseguirían sus conversaciones pero que la excepcional gravedad de la crisis económica que enfrentaba a nuestro país había impulsado a no avanzar en el reclamo contra un Miembro con el que las Comunidades Europeas mantenían estrechas relaciones.

532. Ver la precedente nota 72.

- del Consejo Mercado Común y en el Decreto 1301/2011, reafirmando en este último que la conversión debe hacerse en el momento del registro de la solicitud de destinación aduanera conforme al art. 651 del C.A.
- d) Cuando el art. 20 de la ley 23.905 entró a regir, la actualización estaba vigente en las normas del Código Aduanero a través de la variación en los índices del INDEC y hasta que entró en vigencia la ley 23.928 que derogó las normas de actualización, ambos sistemas convivieron sin superponerse y estableciendo tasas de interés diferentes según que se aplicaran en períodos con actualización o sin ella. Pero una vez derogada la convertibilidad de un peso igual a un dólar, la dolarización de la ley 23.905 fue utilizada por la AFIP-DGA para actualizar los créditos aduaneros, pese a que ello estaba prohibido, aplicándose a los créditos dolarizados la misma tasa de interés prevista para los no actualizados que ya preveía la depreciación monetaria, con lo que se consagró una doble repotenciación.
- e) Las normas de actualización exigen que haya mora del deudor. Sin embargo, por vía de la dolarización prevista en la ley 23.905, la aduana actualiza la base de la liquidación por todo el período en que no hay mora, de manera que, paradójicamente, luego que las leyes 23.928 y 25.561 prohibieron la actualización, la aduana la potenció en materia aduanera con un efecto incluso mayor que el que surgía del sistema prohibido.
- f) Si es la propia política económica del Estado la que causa inflación generando un oculto empréstito forzoso sobre las espaldas de los habitantes que deben soportar el recorte del poder adquisitivo de su dinero, y prohíbe la indexación para no alentar la inflación, no resulta compatible con los principios de justicia y de moral pública que el mismo Estado, en uso de sus prerrogativas, adopte medidas para que, en su posición de acreedor de los administrados escape de la regla legal por él impuesta, protegiéndose de la depreciación monetaria por él generada, actualizando sus créditos frente al administrado, que no sólo es víctima de la inflación y debe mantener indemne de ella a quien es su causante sino que, además, tiene prohibido defenderse de sus efectos.
- g) Ante el argumento de que el mantenimiento de la redacción de los arts. 617 y 619 apuntalan la dolarización de las liquidaciones aduaneras suplementarias porque no serían indexación, cabe puntualizar que esas normas se refieren a relaciones jurídicas entre particulares y que deben compatibilizarse con la función de devolución de lo previamente entregado (causa contractual) o con la compensación del daño irrogado (causa extracontractual), que son los casos tenidos en cuenta en la ley civil. En ellas se encuentra en juego la justicia conmutativa e incide el criterio de la reparación integral, lo que no sucede en el caso del impuesto, pues éste no busca una reparación entre patrimonios afectados, sino la justicia distributiva que procura repartir equitativamente tanto los beneficios como las cargas públicas.
- h) Desde la instauración del régimen de actualización para las deudas tributarias en 1976 hasta su derogación en 1991, se distinguían las tasas de interés según se aplicaran sobre moneda actualizada o sin actualizar. Pero al abandonarse la convertibilidad, la tasa de interés se unificó y trepó sin discriminar entre la que correspondiera a un capital en pesos o en moneda dólar, aplicándose hoy en día una tasa de interés del 36% sobre dólar estadounidense, mientras que las tasas de interés a nivel internacional para esa moneda oscila entre el 1,5% y el 3,5% anual, no superando la décima parte de la anterior. Por otra parte la tasa que el Estado reconoce a los administrados que pretenden devoluciones de tributos es del 6% anual, no superando el 17% de lo que el Estado cobra cuando éstos son morosos. De tal manera, el Estado argentino cobra a sus habitantes diez veces la tasa de interés vigente en el

ámbito internacional y seis veces la que él paga a los administrados.

- i) Ante el argumento de que, por esa vía, se procura estimular el cumplimiento en término de las obligaciones tributarias para permitir el normal desenvolvimiento de los fines del Estado, cabe tener en cuenta que los derechos aduaneros no constituyen recursos de rendición periódica ni, por ende, programables a los fines del presupuesto, sino que tienen finalidad principalmente extrafiscal, por lo que el criterio mencionado que tuvo en cuenta a impuestos de ejercicio, con regularidad acorde a las necesidades presupuestarias y con finalidad fiscal, no es aplicable a este tipo de tributos.
- j) A luz de la clara prohibición del art. 99, inc. 3), de la Constitución Nacional, no cabe considerar que el Decreto 214/2002 permitió la actualización de los créditos aduaneros por tributos ni por multas, ni tampoco que esa aplicación al ámbito tributario haya querido y podido ser ratificada o confirmada por las leyes 25.697, 25.561 o 25.820, o que éstas tuvieran validez constitucional suficiente como para hacerlo pues este tipo de saneamiento está expresamente desautorizado por la propia norma constitucional.

### IX. Reflexión final

Los fallos de nuestra Corte y los dictámenes de la Procuración, han demostrado en general su preocupación por delimitar el avance de las autoridades sobre los administrados corrigiendo, en diferentes casos, la tendencia arraigada en muchos de nuestros jueces de defender los intereses del Estado en desmedro de los derechos del simple ciudadano.

Es verdad que la Corte se ha visto en el pasado obligada a buscar especiales interpretaciones

de la ley para evitarle al Estado previsibles desastres financieros generados por un mal gobierno, pero ello sólo ha servido para que el Ejecutivo mantenga su actitud de desaprensión por una correcta administración del gasto público y aliente cierto desenfreno en el crecimiento de la presión fiscal, la que ha llegado a ser una de las mayores del mundo sin que pueda justificarse en atención al decreciente poder adquisitivo que registra el ingreso de nuestro habitante medio.

Ante este panorama, inquieta la creación de una oficina de análisis económico de los litigios creada por nuestro más alto Tribunal y que debe medir el impacto económico de las sentencias, lo que podría tener influencia en las futuras decisiones judiciales.

En una gran cantidad de casos los ciudadanos se ven obligados a litigar contra el Estado como respuesta a ilegítimas medidas, muchas de ellas consistentes en vías de hecho. Al ser muchos los afectados, es natural que el contenido económico individual, a veces modesto adquiera, en conjunto, mayor gravitación desde una óptica macroeconómica.

Si el análisis del derecho adopta esta visión para la resolución de los pleitos pendientes, mucho tememos que se termine protegiendo judicialmente el desorden financiero fruto de conductas viciosas de algunos gobernantes, hipertrofiando el interés del Estado por sobre la justicia del "caso"

La emergencia no puede ser crónica porque entonces deja de ser tal para convertirse en vicio. Su protección en desmedro de la justicia es un error. Sabemos que sin derecho no hay sociedad y que la vida del derecho sólo se justifica si éste constituye una adecuada herramienta para lograr el respeto de las garantías de los ciudadanos.

Decía Hauriou que el principio fundamental, que debe ser considerado de derecho natural y que es la piedra angular de la libertad, es que la vida pública es excepcional en relación con la vida privada que es la realidad primera<sup>533</sup>.

---

533. "Le principe fondamental, qu'il faut considérer comme étant de droit naturel est comme la pierre angulaire de la liberté, c'est que la vie publique est exceptionnelle par rapport à la vie privée qui est la réalité première". HAURIU, Maurice "Précis de Droit Administratif et de Droit Publique Général", Onzième Edition, Société Anonyme de Recueil Sirey, Paris, 1927, Ps. 29 y 30

