

EL “FACTOR DE CONVERGENCIA” DE IMPORTACIÓN. SU NATURALEZA JURÍDICA Y LOS LÍMITES JUDICIALES A LOS EXCESOS DE PODER^{(*)442}

Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia 01 de Noviembre de 2011, en autos “*Jurado Golf S.A. c/ Estado Nacional – Dirección General de Aduanas*”,^{(**)443}

POR ENRIQUE C. BARREIRA

I. Introducción

1) En el fallo recaído en autos “*Jurado Golf SA c/ E.N. – Dirección General de Aduanas*”, del 1º/11/2011, la Corte Suprema, sobre la base de la acción promovida por un importador con el fin de obtener la devolución de lo pagado en concepto de “factor de convergencia” en una operación de importación, reafirmó lo que nuestro juicio es una correcta doctrina fijando claros límites al poder público cuando avanza sobre el derecho de propiedad de los administrados. En el fallo recaído en autos “*Aceitera General Deheza SA (TF 22.313-A) v. Dirección General de Aduanas*”, del 24/05/2011, la Corte Suprema resolvió en favor del exportador a quien el servicio aduanero no quería abonar lo que se le adeudaba en concepto de “factor de convergencia” pero esa vez en una operación de exportación. A ese fin la aduana adujo que la derogación del régimen por el Decreto 191/2002, dejaba sin efecto el crédito del exportador por ese concepto. En el caso “*Jurado Golf*” que ahora nos ocupa, la Corte se ocupa del instituto pero desde un ángulo muy

distinto al analizado en el ámbito de la exportación, no sólo por la diferencia estructural entre ambas modalidades del instituto, sino también porque la causa de la controversia no radica ya en la temporalidad del régimen, sino en la naturaleza jurídica del instituto y su consecuente régimen legal a la luz de la repetición pretendida por al importador que debió pagarlo.

2) Si bien el régimen del “factor de convergencia” fue derogado en el año 2002 a través del decreto 191 de ese año, su análisis nos parece provechoso, desde dos diferentes puntos de vista; en primer lugar porque reafirma la existencia de límites constitucionales a los avances del poder público sobre la propiedad y libertad de los administrados y, en segundo lugar, porque el fallo toca los cimientos de una viciosa práctica que nuestros gobernantes reiteran de tiempo en tiempo, sin que las decisiones de la justicia los amedrenten, quizás por la aparente impunidad personal que nuestro sistema legal les depara, pese a que se trata de medidas que generan un grave daño a los particulares y a la comunidad en general, que ve minada su confianza en sus fun-

442 (*). Este trabajo fue publicado en la Revista Jurisprudencia Argentina, Suplemento de Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 04/04/2012, (2012-II), bajo el título “Los límites judiciales a los excesos de poder”.

443 (**). El fallo “*Jurado Golf*” de la Corte Suprema se encuentra reseñado en la Sección Jurisprudencia de esta misma Revista.

444. BARREIRA, Enrique C., “El factor de convergencia de exportación. Su naturaleza jurídica y el momento imponible en el régimen de exportación de productos agrícolas”, publicado en la Sección Nota a Fallos de esta misma Revista.

cionarios, en los legisladores que desertan de sus funciones de control y en la justicia que es acusada, muchas veces con razón, de llegar “tarde, mal o nunca” con medidas tibias.

3) Advierto que en este trabajo veré obligado a reiterar algunos conceptos que sobre el llamado “factor de convergencia” expusiera en una nota al fallo “Aceitera General Deheza” (). Si bien no soy amigo de repeticiones aunque sean parciales, en este caso parece necesario hacerlo en mérito a una mayor claridad de la exposición, sobre todo si quienes tienen la amabilidad de leer estas líneas no han tenido acceso a aquella publicación o, si la leyeron, no tienen presentes sus pormenores.

II.- El instituto del “factor de convergencia”

4) Hace dos décadas, durante la administración del Presidente Menem, la ley 23.928 (BO 28/03/1991) declaró la convertibilidad de la moneda argentina con el dólar estadounidense, a partir del 1º de abril de 1991, a razón de un dólar (u\$s 1) igual a diez mil australes (A 10.000); cifra —esta última— que, luego, al cambiarse la denominación de la moneda de curso legal en la Argentina, pasó a valer el equivalente a un peso. La ley dispuso que el Banco Central de la República Argentina debía vender las divisas que le fueran requeridas para las operaciones de conversión a la relación antes mencionada⁴⁴⁵.

5) Este cambio monetario alentó las importaciones y al cabo de diez años de vigencia, se hacían muy dificultosas las exportaciones debido a la sobrevaloración del peso, cuyo tipo de cambio seguía atado al dólar. Como consecuencia del

mismo fenómeno, las importaciones seguían incrementándose y ello incidía en el cierre de las fábricas locales, con un alarmante crecimiento del índice de desempleo. La abultada deuda externa, asumida para “blindar” las reservas que eran condición necesaria del sistema⁴⁴⁶, unida a las dificultades para su refinanciación, generaron desconfianza en la economía argentina y creció el índice del “riesgo país”, incrementándose las tasas de interés de préstamos desde el exterior. No pudiendo devaluarse el peso en razón del entretejido de obligaciones que se apoyaban sobre estas bases (como finalmente sucedió en el año 2002, cuando la crisis llegó a su máximo nivel), se buscó una herramienta tendiente a obtener efectos equivalentes a los de una devaluación, aunque circunscripta al ámbito de las importaciones y exportaciones. Ésta consistió en el llamado “factor de convergencia” que adoptó características muy particulares, pues no encuadraba en ninguna de las figuras conocidas en el comercio exterior argentino, disponiendo una compensación a los exportadores por la moneda sobrevaluada haciendo pesar ese costo con fondos extraídos de los importadores.

6) Por el Decreto 803/01 (BO 19/06/2001) el Poder Ejecutivo, sin respetar el principio constitucional de reserva legal, instituyó dicho mecanismo. Para ello invocó como objetivo, otorgar al régimen de exportaciones una mayor competitividad que permitiera una mejor inserción de los productos argentinos en el comercio mundial.

7) El nuevo régimen quedaba delineado de la siguiente manera:

- a) Se instituyó como un régimen transitorio (lo que es una característica propia de las medidas de emergencia), pero con plazo

445. El art. 1º de la ley 23.928 expresaba: “*Declárase la convertibilidad del Austral con el Dólar de los Estados Unidos de América a partir del 1º de abril de 1991, a una relación de DIEZ MIL AUSTRALES (A 10.000) por cada DOLAR, para la venta, en las condiciones establecidas por la presente ley.*”

Por su parte, el art. 2 disponía: “*El BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA venderá las divisas que le sean requeridas para operaciones de conversión a la relación establecida en el artículo anterior, debiendo retirar de circulación los Australes recibidos en cambio.*”

446. El art. 4 de la ley 23.928 estableció que: “*En todo momento, las reservas de libre disponibilidad del Banco Central de la República Argentina en oro y divisas extranjeras, serán equivalentes a por lo menos el ciento por ciento (100 %) de la base monetaria. Cuando las reservas se inviertan en depósitos, otras operaciones a interés, o en títulos públicos nacionales o extranjeros pagaderos en oro, metales preciosos, dólares estadounidenses u otras divisas de similar solvencia, su cómputo a los fines de esta ley se efectuará a valores de mercado.*”

indeterminado, pues se hallaba condicionado a la convergencia del “euro” con el “dólar”, como veremos.

- b) Se caracterizaba por beneficiar a las exportaciones en general, sin discriminaciones por razón del origen o del destino; aunque omitió decir que, en realidad, también producía un alivio a la industria local por la protección indirecta que significaba el cobro del “factor de convergencia de importación”.
- c) Implicaba una “convergencia” entre las cotizaciones del Dólar Estadounidense y el Euro, que otorgaría estabilidad a los patrones del comercio exterior argentino en relación con esas dos monedas rectoras de los intercambios.
- d) No afectaba la intangibilidad del sistema de convertibilidad de la ley 23.928.
- e) No incidía en mayor costo fiscal, manteniendo la neutralidad en relación con el presupuesto nacional, pues el “factor de convergencia en materia de exportación” pagado en dólares, se financiaba con la cobranza del “factor de convergencia de importación”, cobrado en la misma moneda.
- f) Las liquidaciones de ambos institutos eran efectuadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

8) El llamado “factor de convergencia” era en realidad una sola herramienta económica del Estado, pero que contemplaba dos instituciones que, aunque recibían la misma denominación, se encontraban bien diferenciadas por los efectos que producía en los administrados:

- a) por una parte se contemplaba cobrar una suma de dinero de los importadores que, según la óptica desde la cual se pretendiera ver el fenómeno, tenía efectos similares a los de un tributo móvil, que gravaba la importación para consumo de las mercaderías o a los de un mayor costo por el precio de compra de las divisas necesarias para girar al exterior con motivo de la importación (“factor de convergencia en materia de importación”); y
- b) por otra parte se preveía el pago de una suma de dinero a favor de los exportado-

res, que, según esa posible doble óptica, cumplía los efectos de un estímulo a la exportación o bien los efectos de un menor costo por el precio en pesos que el operador cobraba por la venta de la divisa ingresada con motivo de la exportación (“factor de convergencia en materia de exportación”).

9) El importe que se cobraba o pagaba, según el caso, surgía del cálculo del denominado “factor de convergencia”, determinado por la diferencia entre el valor de un dólar estadounidense y el promedio de la moneda “dólar estadounidense” y la moneda “Euro” de la Unión Europea, según la siguiente fórmula:

$$F.C. = \frac{U\$S 1 - [U\$S 1 + Eu 1]}{2}$$

10) En ese momento la relación de paridad era favorable al dólar estadounidense, previéndose una revalorización del Euro frente al dólar, como finalmente sucedió, por lo que se procuraba que la paridad internacional se mantuviera un valor medio entre ambas monedas. La paulatina revaluación del “euro” preanunciaba una futura convergencia que eliminara esa brecha, lo que daba su nombre al sistema.

11) Este hecho se puso de manifiesto cuando, a los pocos días, se publicó la ley 25.445, que modificó la “ley de convertibilidad”, disponiendo su Art. 1º que *“El peso será convertible para la venta, a una relación de un peso (\$ 1) por el promedio simple de un dólar de los Estados Unidos de América (U\$S 1) y un euro de la Unión Europea (€ 1), en las condiciones establecidas por la presente ley. A estos efectos se tomará la cotización del tipo vendedor de euros en dólares estadounidenses en el mercado de Londres”*. Por su parte el Art. 2 dispuso que: *“La presente ley rige a partir del día siguiente a aquél en que el euro de la Unión Europea (€ 1) cotice a un dólar de Estados Unidos de América (U\$S 1) para la venta, en el mercado de Londres, o supere dicha cotización, lo que sería declarado por el Poder Ejecutivo nacional en dicha oportunidad”*.

III.- *Las posiciones disímiles del Gobierno para explicar el “factor de convergencia”*

12) Frente a los Estados socios del Mercosur, nuestro país estaba impedido de establecer unilateralmente derechos de importación ni de exportación por lo que no se le quiso dar a este instituto en su faz de importación el carácter de tributo aduanero, ni en su faz de exportación, el carácter de un subsidio a las exportaciones. Por otra parte, en relación con el Fondo Monetario Internacional que monitoreaba el comportamiento de la endeudada economía argentina, a lo que se unía la existencia del cepo cambiario establecido por la ley de convertibilidad (ley 23.928), no se le quiso dar el carácter de medida cambiaria con un implícito reconocimiento a la devaluación paulatina de la moneda a través de la variación del tipo de cambio; pues la intangibilidad de la conversión se llevaba a alturas de dogma consagrado que el nuevo Presidente de la Nación, Fernando de la Rúa había aceptado de la administración anterior. Este modo de actuar del gobierno no se comparaba con la buena fe con la que deben ser cumplidos los tratados internacionales⁴⁴⁷.

13) El régimen se enmascaró en una ambigüedad que dificultaba encuadrarlo dentro del campo tributario o cambiario. Los países del Mercosur podían pensar que se trataba de una medida de características cambiarias y el Fondo Monetario Internacional podía entender que se trataba de una medida aduanera.

14) En el fallo que comentamos, la Corte, siguiendo el dictamen de la Procuradora Fiscal, resolvió el tema, considerando que el “factor de convergencia de importación” tiene naturaleza de “contribución”, con las características de las previstas en los arts. 4 y 17 de la Constitución Nacional y que, por ende, para ser constitucionalmente válido debió haber sido instituido por

el Congreso de la Nación, no bastando un mero decreto del Poder Ejecutivo.

IV.- *El caso*

15) El caso se originó en un pedido de devolución que la firma importadora formuló al servicio aduanero y que fuera rechazado por ésta. Llevado el caso a la justicia, el juez de primera instancia hizo lugar a la demanda interpuesta por la actora y declaró la inconstitucionalidad del art. 5 del Decreto 803/2001, ordenando a la Aduana reintegrar las sumas indebidamente abonadas por carecer el Poder Ejecutivo de competencia constitucional para imponer tributos.

16) Apelada la sentencia por el Fisco, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, por su Sala II, revocó la sentencia de primera instancia sosteniendo que el instituto del factor de convergencia “por su funcionamiento y los objetivos de su implementación” puede ser calificado “*como un ajuste de tipo de cambio, de aplicación exclusiva a las transacciones de comercio exterior en épocas en que regía la convertibilidad cambiaria*”. Añadió que “*el instrumento examinado constituyó un mecanismo cambiario-aduanero en tanto estableció un dólar comercial más alto distinto al financiero, pero caracterizado como un instituto aduanero para no afectar la convertibilidad vigente en dicho momento que, como tal, no admitía la existencia de distintos tipos de cambio*”.

17) Mas adelante expresó que “*para conseguir tales propósitos, el Estado puede adoptar instrumentos tanto de carácter tributario como de índole cambiaria, distinción que resulta esencial y debe ser efectuada a los fines de encuadrar con precisión el factor de convergencia, cuya naturaleza reconoce indiscutible carácter monetario y cambiario*”.

447. VERDROSS, Alfred (“Derecho Internacional Público”, Ed. Aguilar, Madrid, 1969, p. 82) nos recuerda que ya en 1737 el holandés Bynkershoek consideraba que el de buena fe era un principio fundamental del derecho internacional público. Este principio fue recogido en el art. 2, segundo párrafo de la Carta de las Naciones Unidas y, más tarde, en el art. 26 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969 (aprobada por nuestro país a través de la ley 19.865). Esta última disposición debe complementarse con el art. 27 del mismo ordenamiento, que prohíbe a un país invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación para incumplir las de un tratado.

18) Por último concluyó expresando que *“en tales condiciones la conveniencia del régimen transitorio examinado –de naturaleza cambiaria–, no es susceptible de apreciación judicial”* y que *“las medidas adoptadas se encuentran dentro de la competencia asignada al Poder Ejecutivo Nacional en la Constitución Nacional para determinar la políticas económica del país (art. 99, inc. 1º) ya que se trata de medidas conducentes para obtener el equilibrio en la balanza de pagos y la adecuada tutela de la industria nacional (en similar sentido, Fallos 310:1606”*.

V.- Los fundamentos del dictamen de la Procuradora Fiscal

19) Ante el pronunciamiento adverso de la Cámara, el importador afectado planteó el recurso extraordinario. Llamada a dictaminar, la Procuradora Fiscal hace un análisis de la situación a la luz de las normas y jurisprudencia del propio tribunal, expresando que el monto a ingresar constituye sin duda una “contribución” en los términos de los arts. 4 y 17 de la Constitución Nacional, con inculcable naturaleza tributaria, pues se trata de la obligación de dar una suma de dinero que deben sufragar los sujetos pasivos determinados en la norma, con ciertos datos de capacidad contributiva, destinada a la cobertura de gastos públicos e impuesta coactivamente a través de un acto unilateral del Estado.

20) Añade que esta exacción no goza de cobertura legal suficiente porque no hay facultad otorgada al Poder Ejecutivo en el sentido indicado por parte de la ley 24.425 que allí se menciona, ni tampoco surge la competencia de ese poder del art. 99, inc. 1º, de la CN que allí también se invoca. Recuerda que según nuestra constitución sólo el Congreso impone las contribuciones referidas en su art. 4 y cita numerosa jurisprudencia de la Corte Suprema en ese mismo sentido. Finalmente expresa que *“no mejora la surte del instituto en cuestión el hecho de atribuirle naturaleza mera-*

mente cambiaria, pues como sostuviera ese tribunal en Fallos 294:152, considerandos 14 y 25, ella actuaría al modo de un impuesto o de tributo atípico”.

21) a Corte en una escueta sentencia compare los fundamentos vertidos por la Procuradora Fiscal revocando, en consecuencia, la sentencia recurrida.

22) No podemos menos que adherir a la conclusión a la cual arriba el fallo de la Corte. Antes de ahora hemos tenido oportunidad de expresar que este gravamen es un verdadero derecho de importación encubierto⁴⁴⁸. Permítaseme, en apoyo de esta postura, extenderme un poco más en relación con la naturaleza jurídica de este instituto.

V.- La naturaleza jurídica del “factor de convergencia de importación”

23) Acierta la Sala II de la Cámara Federal al expresar que para poner en práctica la política económica del país el Estado puede echar mano de diversos instrumentos, tanto de carácter tributario como de índole cambiaria (ver la cita efectuada en el precedente párrafo 17 de este trabajo). Pero no es eso lo que está en el tapete. El actor no pide que el tribunal juzgue sobre la buena o mala elección de determinadas medidas económicas que – como dice bien la Cámara – no es susceptible de apreciación judicial (ver cita en primera parte del párrafo 18 de este trabajo). Lo que está pidiendo es que se juzgue la legitimidad del daño que con esa elección de medidas económicas se produce en los ciudadanos.

24) Es verdad que un mismo efecto práctico puede ser obtenido a veces, a través de medidas adoptadas en ámbitos diferentes. Se podrá incidir en las importaciones o en las exportaciones a través del cambio en los tipos de cambio o bien a través de modificaciones en el arancel o en los reintegros a la exportación, pues, desde un punto

448. Ver el párrafo 12 del trabajo mencionado en la precedente nota 1.

de vista económico, son medios intercambiables para lograr ciertos resultados en la política comercial internacional⁴⁴⁹. Pero, para que una sociedad se mantenga integrada es necesario que la conducta de todos sus agentes —incluido el Estado— respete los derechos de sus integrantes.

25) La medida que tome el Estado puede, entonces, tener un diferente encuadre jurídico, con una mayor o menor protección de los derechos de los integrantes de la sociedad. La potestad tributaria tiene claras medidas de reaseguro jurídico como el principio de reserva de ley, pero es un axioma de los hombres de derecho que no interesa tanto el nombre que se le de a las instituciones sino su esencia. Cuando el Poder Ejecutivo, buscando el efecto económico práctico que sea, impone sacrificios patrimoniales a los ciudadanos requiere de una ley, fuere que encuadre en una u otra disciplina o institución jurídica. Si además, el acto administrativo en que se pretende sustentar es de naturaleza amorfa, es deber del juez proteger al ciudadano yendo a la esencia del principio y no a su forma, porque está obligado a darle una respuesta a sus aspiraciones de justicia.

26) Cabe recordar que en el pasado hubo medidas adoptadas por el Poder Ejecutivo, relativas a operaciones de importación y de exportación, que a fin de eludir el principio de reserva de ley, se disfrazaban de medidas cambiarias ya que la jurisprudencia era más permisiva con el principio de legalidad en esa materia, invocando para ello similares motivaciones que las que aquí nos ocupan.

27) Así, durante el gobierno de facto que siguió a la revolución de 1955 en que fue derro-

cado el entonces Presidente Perón, se dictó el Decreto Ley 5168/58 —luego ratificado por la ley 14.467—, en cuyo art. 14 se autorizó al Poder Ejecutivo a establecer, en forma transitoria, “recargos” a la importación y “retenciones” a la exportación. Llegado al poder el gobierno constitucional del Dr. Frondizi en 1958, éste dictó el Decreto 11.916/58, dejando sin efecto el severo control de cambios antes existente y dejando que el mercado cambiario fuera regulado por el juego de la oferta y la demanda, lo que en los hechos implicaba una devaluación. A fin de evitar los efectos inflacionarios que generaría la negociación de las divisas que ingresaran por las exportaciones a un tipo de cambio muy superior al esperado, el Presidente dictó el Decreto 11.917/58 disponiendo “retenciones” sobre las exportaciones que debían liquidarse e ingresarse en una institución bancaria autorizada, la cual debía depositar diariamente esos fondos en el Banco Central de la República Argentina a favor del gobierno nacional en una cuenta denominada “Programa de estabilización”, aunque los fondos así colectados por el Banco Central operaban en realidad sobre la base de una exportación con independencia del ingreso de fondos desde el exterior.

28) Casi una década después, en 1967, la ley 17.198 reconoció la verdadera naturaleza tributaria de las llamadas “retenciones” a la exportación (denominación que aún es utilizada en el lenguaje común), disponiendo que su correcta terminología era la de “derechos de exportación”, y la ley 17.352 hizo otro tanto con los llamados “recargos” a la importación que pasaron a denominarse “derechos de importación”, dándole a estos institutos el correcto encuadre

449. NURSKÉ, Ragnar, “Condiciones del equilibrio monetario internacional”, en la obra colectiva “Ensayos sobre Teoría del Comercio Internacional”, seleccionados por Howard Ellis y Lloyd Metzler, México-Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 1953, pág. 23. Allí este autor sostenía: “La distinción que a menudo se ha hecho entre control de cambios y control del comercio, alegando que el primero afecta el pago de las mercancías, mientras que el último influye en el movimiento de las mercancías a través de las fronteras nacionales, es puramente legalista. Durante los años treinta se vió que el control de los pagos comerciales era intercambiable con un sistema de control sobre las importaciones y que se refundía a menudo con él. Las restricciones cambiarias sobre transacciones corrientes constituyen una forma política comercial paralela a las cuotas o contingentes de importación, las licencias y los aranceles”; añadiendo más adelante: “Una distinción entre medidas comerciales y monetarias a este respecto puede tener trascendencia tan sólo en lo que hace a la forma legal, pero no en lo que toca a la sustancia económica de la política”.

constitucional que les correspondía como derechos aduaneros⁴⁵⁰.

29) En la nota dirigida al Poder Ejecutivo acompañando al proyecto de lo que luego sería la ley 17.352 se expresaba que la designación “recargo” era impropia y no se ajustaba a la terminología constitucional, reconociendo que esa designación había obedecido a conveniencias circunstanciales del momento en el orden internacional; añadiendo que se trataba de “*motivos puramente pragmáticos*”⁴⁵¹. Como se puede ver, “no hay nada nuevo bajo el sol”.

30) Yendo a la esencia del “factor de convergencia de importación” consideramos que presenta los caracteres esenciales de los derechos de importaciones, por las siguientes razones:

- a) Carece de incidencia en el flujo de los medios de pago y, sin embargo, tiene directa incidencia con el hecho físico de la introducción de la mercadería al territorio aduanero. Su percepción no se producía con motivo del egreso de las divisas. Era independiente de éste, recaudándose con motivo del despacho de importación para consumo. En otras palabras, era claro que gravaba el desplazamiento de la mercadería y no de los fondos correspondientes.
- b) El art. VIII-1-a) del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) aprobado

por las leyes 17.799 (en su versión de 1947) y 25.425 (en su versión de 1994), sólo autoriza como únicas exacciones admisibles a la importación o a la exportación, derechos de aduana o aquellos impuestos que tienden a igualar al producto extranjero con el producto nacional (IVA e impuestos internos). No siendo el “factor de convergencia de importación” una carga tributaria que afecte al producto nacional, no queda otra alternativa que considerarlo “derecho de aduana” aunque sea “adicional” y “móvil”.

- c) La descripción del presupuesto de hecho de la norma del art. 5° del Decreto 803/91 es el de “nacionalización”⁴⁵², es decir el de la “importación para consumo”, tal como lo aclarara la Dirección General de Aduanas a través de la Instrucción General (DGA) N° 22/2001 (punto I-2). En otras palabras es el mismo que el descrito para los derechos de importación (art. 635 C.A.) y dado que lo que individualiza a un tributo es su “hecho imponible”⁴⁵³ y el del “factor de convergencia de importación” es el mismo que el de los “derechos de importación”, no cabe sino reconocer que nos hallamos ante un mismo tributo.

450. Dicho encuadre implicaba darle el alcance que se les reconoce a los derechos de aduana en los actuales arts. 4° y 75, inc. 1° (entonces art. 67, inc. 1°), de la CN, caracterizados por un alcance diferente al de las “demás contribuciones” interiores, tanto respecto de los principios de “igualdad”, de “uniformidad”, de “capacidad contributiva” y de “confiscatoriedad”. Introducirnos en estos temas excedería el marco de este trabajo, por lo que nos remitimos a BASALDÚA, Ricardo Xavier, “Tributos al Comercio Exterior”.

451. La nota dirigida al Poder Ejecutivo acompañando al proyecto de ley, bajo el título “designación del tributo”, expresaba: “*El tributo arancelario viene denominándosele “recargo” desde la ley 16.690 que unificó en uno sólo, los gravámenes precedentes que se denominaban “derechos de aduana” y “recargos de importación” respectivamente.*”

La designación recargo fue criticada en su momento pues era técnicamente impropia y no se ajustaba a la terminología constitucional, observaciones que técnicamente eran correctas. Sin embargo cabe puntualizar que la designación entonces obedeció a conveniencias circunstanciales del momento, de carácter internacional, es decir a motivos puramente pragmáticos”.

En la actualidad, adherido formalmente nuestro país al acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio (GATT) en los términos de la declaración del 18 de noviembre de 1960 por la ley 16.834 y estando en plenas negociaciones en él la Nación, como asimismo adoptados otros recaudos, nada impide volver a la terminología técnica correcta, de conformidad con lo prescripto en los arts. 4° y 67, inc. 1°, de la Constitución (hoy art. 75, inc. 1°).

Con ello se completará, en materia terminológica, la labor que comenzó con la ley 17.198 que estableció los “derechos de exportación” y dejó sin efecto las “retenciones” existentes”.

452. El art. 5° del Decreto 803/1991 establecía: “*Los importadores deberán ingresar simultáneamente a la nacionalización de los bienes que importen, el Factor de Convergencia (FC) multiplicado por el valor CIF de las importaciones que realicen valuadas en dólares estadounidenses, con excepción de los bienes que se listan en el Anexo I del presente Decreto*”.

453. CORTÉS, Matías, “Ordenamiento Tributario Español”, Editorial Civitas, Madrid, 1985, p. 821 en donde expresa: “*Por último será posible distinguir los distintos tributos atendiendo a los distintos hechos gravados que lo justifican*”.

- d) El hecho que desencadenaba la obligación de pago no era la de compra o venta de divisas por el circuito autorizado por el Banco Central, sino la importación, y el organismo legitimado para hacerlo es el recaudador (AFIP-DGA) y no el encargado del control monetario (Banco Central), lo que indica que se trata de una medida arancelaria y no cambiaria.
- e) De conformidad con lo que disponían los arts. 5 y 6 de la RG (AFIP) 1030/2001, el “factor de convergencia de importación” se calculaba sobre el “valor en aduana” contemplado para determinar la base imponible de los derechos de importación y regido por el “Acuerdo de Valor en Aduana OMC 1994” (aprobado por la ley 24.425) y, eventualmente, sobre el ajuste de valor que efectuare la aduana sobre el valor declarado en el despacho, pero no sobre los importes que debieran girarse al exterior.
- f) De conformidad con lo que disponía los arts. 4 y 7 de la RG (AFIP) 1030/2001, en caso de controversia entre el importador y el servicio aduanero respecto de la procedencia del libramiento en los términos declarados por el primero, era de aplicación el régimen de garantía contemplado en el art. 453 inciso a) del C.A., lo que hubiera sido inadmisibles si se tratara de un tipo de cambio.
- g) De acuerdo al punto 1.3 de la Instrucción General (DGA) 22/2001 del 5 de julio de 2001, el “factor de convergencia de importación” integraba la base imponible para el cálculo del IVA, impuestos internos y anticipo de impuesto a las ganancias, lo que corrobora que se le quiso dar el carácter de un impuesto que gravaba la importación para consumo.
- h) De conformidad con la Instrucción General (DGA) 22/2001 el “factor de convergencia de importación” no se aplica a la introducción de la mercadería a una zona franca o al área aduanera especial de la Isla Grande de Tierra del Fuego, lo que indicaba que nos hallábamos ante un tributo que gravaba la importación, pues son éstos los que no son de aplicación con motivo de la introducción a estas áreas. Si se hubiera tratado de una medida cambiaria hubiera debido operar respecto del precio pagado, cualquiera fuera el lugar del territorio nacional al cual arribare la mercadería o, aún más, con independencia de que la mercadería hubiera arribado o no al territorio.
- i) De acuerdo con la Instrucción General (DGA) 22/2001 el “factor de convergencia de importación” no se aplicaba a una cantidad de importaciones para consumo que encuadran dentro de los regímenes especiales (en los cuales hay exención de tributos a la importación), tales como las introducciones de mercaderías bajo el régimen de sustitución por deficiencias (arts. 573/574 del C.A.); importaciones efectuadas bajo el régimen de reimportación cuando la exportación no hubiere percibido el Factor de Convergencia a la salida, de manera idéntica a lo que sucede en materia de reintegros y reembolsos conforme al art. 566 del C.A.), etcétera.
- j) La Resolución (ME) 221/2001 (BO 19/06/2001) redujo las alícuotas de derechos de importación del 30% y 35% a la alícuota del 28% para que la adición del “factor de convergencia de importación” no superara el 35% del arancel máximo consolidado en las negociaciones de la OMC, lo que significaba un claro reconocimiento de que poseía naturaleza arancelaria.

VI.- La falta de competencia del Poder Ejecutivo para el dictado de este régimen

31) Como bien lo sostiene el dictamen de la Procuradora Fiscal, la mención de la ley 24.425 en el “Visto” del Decreto 803/1991 carece de razón de ser, pues esa ley es la que aprobó los acuerdos concluidos al término de la Ronda Uruguay del GATT en Marrakech en 1994, que recepta más de cincuenta instrumentos, entre acuerdos, protocolos, entendimientos, decisiones

y declaraciones de los Estados Partes del GATT, por el cual se estableció un nuevo sistema de comercio internacional con la creación de la Organización Mundial del Comercio. La vaguedad que implica una mención tan imprecisa no ayuda en la interpretación del sentido jurídico que se le quiso dar al decreto, sobre todo cuando es la ley que adoptó el GATT en su versión de 1994 que – como hemos visto en el precedente párrafo 30, punto b) de este trabajo – desautoriza este tipo de medidas.

32) El último de los considerandos del Decreto 803/1091 expresa que *“la presente medida se dicta en ejercicio de las facultades previstas en el art. 99, inciso 1 de la Constitución Nacional”*. La Cámara expresa que esa norma engloba a las medidas conducentes para obtener el equilibrio en la balanza de pagos y la adecuada tutela de la industria nacional (ver cita en el párrafo 18 de este comentario). Me voy a permitir discrepar con ese fundamento. A mi entender, el art. 99 inciso 1º de la Constitución nacional brinda al Presidente de la Nación facultad de instrucción y mando dentro de las escalas jerárquicas de la administración pública. La norma se limita a respaldar al Presidente en su poder de mando interno dentro de la administración, pero no lo faculta a establecer reglamentos de policía económica que afectan el ámbito de los particulares. Ello es privativo del Congreso en virtud del principio de legalidad.

33) La única manera en que el Poder Ejecutivo puede dictar normas administrativas de carácter general es a través de la facultad reglamentaria prevista en el inciso 2 del citado art. 99 o bien a través de los discutibles reglamentos delegados.

34) La clara búsqueda del Poder Ejecutivo de encuadrar el instituto en el campo del derecho cambiario, es porque en éste la discrecionalidad

reglamentaria se considera casi absoluta. Mucho tiene que ver con esto la jurisprudencia federal en esta materia que ha ido alentando al Banco Central en el dictado de reglamentaciones que no trepidan en modificar la legislación de fondo e imponer graves sacrificios a los particulares. Esta práctica sólo ha sido observada por los pronunciamientos judiciales cuando se ha tratado de medidas de carácter penal, aun cuando la pérdida de patrimonio a que conducen también se produce en virtud de simples medidas de orden operativo.

35) La Corte Suprema en autos *“Peralta, Luis y otro c/ Estado Nacional (M.E. – BCRA)”* (27/12/1990) —párrafos 30 y 31—, sostuvo que el Congreso de la Nación, a través de la legislación que regula el funcionamiento del Banco Central delegó en ese ente buena parte de las funciones que la Constitución Nacional le confió en el art. 67, inc. 10, (hoy art. 75 inc. 11), añadiendo que *“... tal actitud del Poder Legislativo configura una muestra de su decisión de confiar a un organismo dependiente del Poder Ejecutivo el establecimiento de políticas en una materia de alta complejidad técnica que requiere, según lo muestra la experiencia nacional y extranjera, de decisiones rápidas, cambiantes, variadas, ajustadas a circunstancias originadas en la realidad económica...”*

36) Esto sucedió antes de la reforma constitucional de 1994 que pretendió frenar este deslizamiento en la división de poderes a través del art. 76 de la Constitución reformada⁴⁵⁴. Hoy a 18 años de esa reforma nos hemos ido acostumbrando a que aun cuando se admita la delegación impropia en materias como ésta que la Corte denomina *“proteicas”*, es necesario que se fijen canales o taludes que impidan el desborde que permita al Poder Ejecutivo *“vagar a voluntad entre todas las materias posibles... eligiendo a su voluntad”*⁴⁵⁵.

454. Respecto al *“control de convencionalidad”* que, a la luz de los acuerdos internacionales en los que nuestro país es parte, corresponde hacer sobre los actos de gobierno, debe destacarse que las limitaciones que hemos visto precedentemente en materia aduanera (ver párrafo 30, punto a), no son inexistentes en materia cambiaria, pues el art. VIII- 2 del Acuerdo del Fondo Monetario internacional dispone que los Estado Miembros no pueden imponer restricciones a los pagos y transferencias de las transacciones internacionales de fondos.

455. Del dictamen del entonces Procurador General de la Nación, Sebastián Soler, citando al juez Cardozo de la Suprema Corte de Estados Unidos, para el pronunciamiento de la Corte Suprema en autos *“Raúl Oscar Mouviel”* de 25/04/1956.

37) En este punto es importante reivindicar el principio de legalidad, que emana del último párrafo del art. 19 de nuestra Constitución Nacional, conforme con el cual se reserva al Congreso el dictado de las normas que impliquen restricciones a los derechos de libertad o propiedad de los particulares. Sostiene García de Enterría que los reglamentos constituyen hoy, sin duda, la mayor amenaza a la libertad⁴⁵⁶.

38) Ese principio de reserva legal se encuentra reforzado en este caso tanto si se considerara que la exacción a los importadores constituye un tributo como si constituye una fijación específica del valor a la moneda, porque en el primer caso se transgrede el principio de reserva legal en la fijación del tributo contemplado en los arts. 4, 17, 75, incisos 1, 2 y 13 de la CN; y en el segundo de los casos se atribuye facultades de fijación especial de la moneda invadiendo las facultades otorgadas al Congreso en el art. 75 inciso 11 de la CN, lo que reviste mayor gravedad aun, si se advierte que esa medida compromete las relacio-

nes con las potencias extranjeras que también es facultad privativa del Congreso según el art. 75 inciso 13 de la CN Todo ello desconociendo el principio de la división de poderes e incurriendo –por lo tanto– en exceso de poder por usurpación de funciones que no le corresponden (arts. 76 y 99, inc. 3, CN).

35) No estamos ante un reglamento delegado porque ello hubiera requerido de una ley que facultara esa delegación, la que no existió. Tampoco puede decirse que es un reglamento ejecutivo, ya que el instituto no encuadra claramente en ninguna ley preexistente y es creación exclusiva del Poder Ejecutivo.

Concluyo en que cada uno de nosotros a tenor de sus minúsculas conductas edifica o destruye el edificio de las instituciones de nuestro país. Ello es más relevante aun si tomamos conciencia que el sistema contencioso administrativo es la herramienta que el Estado le da al ciudadano común para hacer cumplir el ordenamiento legal a sus gobernantes.

456. GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo, FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Ed. Civitas, Madrid, 1998, Tº I, p. 72.