

# EL RÉGIMEN DE GARANTÍA Y SU NECESIDAD DE REFORMA

POR HORACIO F. ALAIS

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Las reformas a considerar
- III. La garantía en los procesos infraccionales
- IV. La garantía en las diferencias por tributos
- V. Las reformas propuestas

## I. INTRODUCCIÓN.

El régimen de garantía se presenta como un instituto sustantivo previsto en la legislación aduanera de base de todos los sistemas jurídicos aduaneros<sup>1</sup> estructurado con la finalidad de equilibrar la colisión de dos intereses contrapuestos en la dinámica del comercio exterior, como es la celeridad del comercio versus la seguridad del control de la mercadería que se importa o exporta, actividad que con acierto se ha señalado son inversamente proporcionales, pues a mayor seguridad menor celeridad y viceversa<sup>2</sup>.

Por ello el régimen de garantía se encuentra direccionado a armonizar estos intereses, permitiendo la celeridad del despacho que reclama el comercio, sin afectar la seguridad que necesita el servicio aduanero para el control del tráfico que constituye su función sustantiva.

En el art. 453 del Código Aduanero Argentino (en adelante C.A.) se encuentran detallados los supuestos que pueden ser utilizados para liberar las mercaderías que por distintas circunstancias se encuentran involucradas en investigaciones o análisis por parte del servicio aduanero y que pueden dar lugar a la aplicación de multas y tributos. Pero también se legislan otros supuestos en los que los usuarios pretenden desplegar alguna actividad específica, o bien cuando estos esperan obtener algún acto administrativo que lo beneficie.

Puede sostenerse que el régimen de garantía previsto en el Código Aduanero resulta adecuado y amplio en cuanto a las posibilidades que dispone, y en cierta forma trata de establecer de una forma taxativa qué supuestos pueden ser objeto de garantía y en qué casos no procede (art. 458 C.A.).

---

1. Se encuentra recomendada y prevista en la Convención de Kyoto de 1973 y en la nueva versión de 1999.

2. BARREIRA, Enrique C., "Preferencias Aduaneras (Parte Segunda) Garantías Aduaneras", Revista de Estudios Aduaneros, N° 20, Buenos Aires, 2010, p. 91.

También este régimen está estructurado sobre la base de resguardar al servicio aduanero en orden al derecho de preferencia que este tiene al cobro del crédito aduanero y por lo tanto supera la situación de desventaja para el importador y exportador sin perjudicar los derechos aduaneros, permitiendo que los importes o bienes que dichos responsables otorgan a la aduana en garantía se subroguen en lugar de la mercadería que se retira y que todos los privilegios que la aduana poseía respecto de esta se mantengan respecto de los bienes que vienen a colocarse en sustitución de ella<sup>3</sup>.

Se observa en el análisis de sus normas específicas, que existe una tendencia a evitar respecto de éste, un manejo arbitrario y discrecional, sobre todo en situaciones de desventaja que se producen con relación a controversias de todo tipo que pueden generar imputaciones por infracciones aduaneras o diferencias tributarias.

Los principios de salvaguardia de los derechos del servicio aduanero y de los usuarios se evidencian como cuidados en un sistema que protege la libertad y propiedad, ya que se dispone de un régimen que regula todas las situaciones a las que se pueden acceder, y con un contenido de modalidades que son de elección por parte del usuario aduanero, estableciendo la norma que en caso en que este cumpla con todos los requisitos no puede la aduana negar la utilización del régimen.

Sin embargo, el actual régimen de garantía no contempla algunas situaciones que se han ido presentando a lo largo de la vigencia del Código Aduanero y que en los últimos tiempos se han incrementado, y que lo están distorsionando, lo que muestra la necesidad de generar una reforma tendiente a darle una mayor precisión y posibilidades que reclama la dinámica que tiene el actual comercio exterior.

Enrique C. Barreira, en su completo trabajo

sobre este régimen establece como esencial que el régimen de garantía no tiene que ser modificado de hecho por parte de la administración, y que para ello es necesario que se encuentren presentes a nivel legal los recaudos esenciales, a fin de brindarles una mayor estabilidad, sobre todo lo referido a los supuestos en que puede exigir la constitución de garantías para evitar que sea requerida cuando no se justificara, o cuando se pretendiera desviar su finalidad para gravar el patrimonio del administrado con medidas cautelares administrativas improcedentes sin previa intervención judicial; o los importes máximos exigibles para su constitución a fin de que no se impida el uso de aquellas que ofrecen mayor facilidad y menos costo al administrado; y la opción por parte del administrado de las formas de dichas garantías, a fin de que no se impida el uso de aquellas que ofrecen mayor facilidad y menos costo al administrado<sup>4</sup>.

Estas cuestiones resultan sustantivas a tener presente en la estructura actual del régimen, pero conforme a la praxis y a la interpretación que éste tiene, como se ha indicado, requiere reformas en orden a perfeccionarlo, y siguiendo las conclusiones del trabajo de Barreira, se sugiere, además de sistematizarlo, complementarlo con aquellos puntos que tienen que ver con la determinación y forma de las garantías, para los casos en que está en trámite una investigación por la supuesta comisión de una infracción aduanera y que, como consecuencia de ella, se encuentre interdictada la mercadería afectada a la destinación sea de importación o de exportación, o bien que se afecte la disponibilidad jurídica de esta.

## II.- LAS REFORMAS A CONSIDERAR

Como se ha señalado, Barreira<sup>5</sup>, identifica dos cuestiones a tener en consideración y que de

3. ALSINA, Mario A., BARREIRA, Enrique C., BASALDÚA, Ricardo X., COTTER MOINE, Juan P., VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., "Código Aduanero Comentado", T. I (arts. 1° a 465), Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, ps. 894/895.

4. BARREIRA, Enrique C., obra citada, p. 120.

5. BARREIRA, Enrique C., obra antes citada, p. 105, puntos 74 y 75; p. 108 y sigts., puntos 85 a 91 y p. 121, puntos 15° y 16°.

alguna manera afectan la actual dinámica del régimen de garantía:

a) Existe alguna consideración sobre cierto abuso en el ejercicio de la discrecionalidad de los funcionarios, y por lo tanto, concluye que la ley debe contener una acción con trámite sumárisimo ante la justicia o ante el Tribunal Fiscal que ampare al interesado cuando el servicio aduanero no se expidiera dentro de un plazo breve –no mayor a dos días–, así como cuando recayeren decisiones del servicio aduanero que denegaren indebidamente el otorgamiento del régimen de garantía, o fijen un importe superior al establecido por ley, o determinen una forma de garantía más gravosa que la que puede otorgar el interesado, sin razón valedera para ello, o finalmente, se exija la constitución de una garantía en los supuestos no autorizados por la ley<sup>6</sup>.

b) Para el caso de la constitución de garantía en dinero en efectivo, atento al carácter consumible de este, se presenta como una prenda irregular por el cual el servicio aduanero tiene su disponibilidad y uso. Como se advertirá este importe no devenga intereses a favor del usuario para el caso de que se devuelva la garantía, con lo cual existe una situación de desigualdad, atento a que por efecto de la inflación se aprecia un enriquecimiento sin causa por parte del Estado en detrimento de los intereses del usuario.

No cabe nada más que comentar, ni agregar a estas conclusiones que se comparten en su totalidad y que inciden en lo cotidiano en la lenta y complicada generación del incidente de liberación de mercaderías bajo el régimen de garantía a pesar de lo establecido por la RG AFIP 2521/2008<sup>7</sup>, y que también tienen su correlato cuando se pretende obtener la devolución de los

importes dinerarios afectados.

A esta sugerencia de reforma se debe agregar otra, y es la que consiste en la determinación del importe a garantizar cuando se pretende liberar una mercadería cuyo despacho se encuentra detenido como consecuencia de la instrucción de un sumario por la presenta comisión de un ilícito aduanero que pudiera dar lugar a la aplicación de multa.

### III.- LA GARANTÍA EN LOS PROCESOS INFRACCIONALES

Como se demostrará, el actual sistema vigente no sólo es abusivo, sino que de alguna manera por la praxis operativa permite insinuar que la solución ilegal del problema operativo aduanero resulta menos gravosa al usuario, lo cual es un absurdo en sí mismo.

El art. 453, inc. h), del C.A. establece que: cuando se pretenda obtener el libramiento de una mercadería cuyo despacho estuviere detenido como consecuencia de la instrucción de un sumario por la presunta comisión de un ilícito aduanero que pudiera dar lugar a la aplicación de una multa este régimen se aplica. La garantía en el supuesto de importación debe cubrir el importe equivalente al del valor en aduana de la mercadería de que se tratare, salvo que el máximo de la multa eventualmente aplicable fuere inferior, caso en el cual bastará garantizar este último importe. Si además la destinación estuviere gravada con algún tributo deben además pagarse o garantizarse los importes que surjan de la diferencia en conflicto. Cuando se trata de una exportación la garantía debe cubrir el valor en

---

6. Esta propuesta se compadece de la ponencia, no seleccionada para el III Congreso de Derecho Aduanero, elaborada por la Cámara de Exportadores de la República Argentina, titulada “Modificaciones al Régimen de Garantía del Código Aduanero” y que está publicada en los Anticipos del Nomenclador Aduanero, N° 88, Guía Práctica de Comercio Exterior, Buenos Aires, 11 de junio 2007, ps. 18/20.

7. Conforme esta norma, a requerimiento de los interesados el libramiento de la mercadería mediante el régimen de garantía, cuyo despacho se encuentra detenido como consecuencia de estarse llevando a cabo las investigaciones respecto de la presunta comisión de una infracción aduanera, deberá ser resuelta en un plazo de dos días por parte de los Jefes de las Aduanas del interior y por los Directores de Investigaciones de la Aduana de Buenos Aires y de Ezeiza. Esta norma reiteró lo que ya disponía la Resol. 2706/97, que había recogido la ponencia del Dr. Juan Patricio Cotter Moine en el Segundo Congreso de derecho Aduanero de 1995, organizado por la Administración Nacional de Aduanas conjuntamente con el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros en 1995.

plaza de la mercadería de que se tratare con deducción de los tributos que debieren ser pagados en efectivo. Si el máximo de la multa eventualmente aplicable adicionado a la diferencia de tributos que pudieran resultar exigibles fueren un importe inferior, bastará con garantizar el de la multa y además pagarse y garantizarse los importes objeto de la diferencia por tributos.

Por su parte el art. 453, inc. i), determina que cuando se pretendiere obtener la libre disponibilidad de mercadería que con posterioridad a su libramiento, hubiera sido objeto de una medida cautelar, decretada en el curso de un sumario instruido por la posible comisión de un ilícito aduanero que pudiere dar lugar a la aplicación de una multa, la garantía debe cubrir el importe equivalente al valor en plaza de la mercadería de que se tratare, salvo que el máximo eventualmente aplicable adicionado a la diferencia de tributos que pudiere resultar exigible, fuera un importe inferior, en cuyo caso bastará garantizar este último.

De las normas bajo análisis, se puede señalar que la base a considerar para la constitución de la garantía es el valor de la mercadería objeto de la denuncia por la supuesta infracción aduanera.

Sin embargo, para el caso de que el máximo de la pena aplicable sea inferior al valor de la mercadería, se aplicará este último.

*A priori*, pareciera que está perfectamente delimitado el importe a garantizar en el caso de un sumario por infracción aduanera.

Sin embargo su interpretación no ha sido siempre pacífica. Claramente este inciso limita la garantía al valor en aduana de la mercadería de que se tratare, en lógica alusión a la que es objeto del sumario, lo que permite interpretar que aquella que no es objeto de denuncia no debe ser garantizado, sino que por el contrario, debe ser liberada a plaza sin inconveniente alguno.

Pero como señala Barreira, en muchas oportunidades algunos administradores de aduana han interpretado que la garantía debía requerirse por el valor de la totalidad de la mercadería involucrada en la declaración aduanera lo que implica-

ba garantizar aquello que no era objeto del sumario, constituyendo una interpretación reñida con el sentido común pues extiende los efectos de la instrucción del sumario a la totalidad de la carga o del despacho<sup>8</sup>.

A esta conclusión se debe adicionar otra que conspira contra el régimen y que genera en la práctica situaciones de injusticia y que van más allá de la norma contenida en el Código Aduanero, y que solo se libera el resto de la mercadería no afectada a la denuncia, en tanto y en cuanto se constituya la garantía respecto de la denunciada.

Tal práctica aplicable en toda las aduanas y por parte del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, no tiene fundamento y ejerce una presión económica sustantiva sobre todo cuando la denuncia afecta a una parte o porción de la declaración, ya que por diversas razones el usuario no puede obtener la garantía que exige el servicio aduanero, con lo cual ve interdictada toda la mercadería declarada en el despacho incluyendo la que no es objeto de denuncia.

La otra cuestión objetable, y que efectivamente requiere de una modificación legislativa es la consistente en la determinación del monto a garantizar. Esta situación también ejerce presión al usuario como en el caso anterior como seguidamente se verá.

La norma establece como regla, como ya se ha visto, tomar el valor de la mercadería objeto de infracción y eventualmente tener en cuenta el importe de la multa máxima que pudiera corresponder por esa infracción y aplicar el que resulte menor.

Esta solución en la práctica implica un exceso de garantía a favor del servicio aduanero y resulta sumamente costosa con lo cual constituye un esquema de injusticia legal.

Conviene echar mano a un caso concreto: por una divergencia clasificatoria en un despacho de importación que involucra a toda una partida cuyo valor FOB es de u\$s 100.000, se determina un potencial perjuicio fiscal de u\$s 12.500.

---

8. BARREIRA, Enrique C., obra citada, p. 102.

En principio tenemos la instrucción de un sumario por infracción al art. 954, inc. a), que tienen una sanción de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio.

A los efectos de liberar la mercadería bajo análisis, conforme al parámetro establecido en el art. 453, inc. h), se advierte el límite del valor de los u\$s 100.000, pero si se toma el perjuicio fiscal como base de la multa y se calcula el máximo de la pena eventual, la suma de u\$s 12.500 se transforma en u\$s 62.500.

Como en el ejemplo el máximo de la pena potencial es inferior al valor de la mercadería se determina que el importe a garantizar es de u\$s 62.500.

En el ejemplo una vez establecido el importe a garantizar, se advierte un exceso en garantía que consiste en que conforme al sistema de graduación de penas, eventualmente el infractor, en la medida que no tenga antecedentes infraccionales firmes, será su conducta sancionada con el mínimo de la escala punitiva del art. 954, inc. a), del C.A., es decir una vez el importe del perjuicio fiscal, o sea los u\$s 12.500 originales.

¿Cuál es el motivo de tamaño desfase? El texto de la norma.

Deberá tomarse otro ejemplo más contundente:

Con motivo del resultado del proceso de verificación de un despacho se imputa la infracción contenida en el art. 954, inc. a), en la que el valor de la mercadería es de u\$s 120.000 y por una cuestión sustentada en problemas de certificados en orden a un tratamiento arancelario preferencial, se determina un potencial perjuicio fiscal de u\$s 83.500.

Conforme al mismo criterio expuesto anteriormente, se procede a comparar el valor de la mercadería: u\$s 120.000 con el máximo de la escala punitiva contenida en el art. 954 inc. a) y que se transforma en la suma de u\$s 417.500. En este caso el importe a garantizar será de u\$s 120.000 ya que resulta ser el más bajo.

Nuevamente observamos otro exceso de garantía, ya que es siempre inferior el importe de la eventual multa al valor dado en garantía del servicio aduanero.

Los ejemplos se podrían extender al infinito. La conclusión es que existe un problema, que se agrava cuando las formas a constituir la garantía

se las limita y son excesivamente costosas para el usuario o lo que es pero de casi imposible obtención.

Sobre esta base parece que la solución más adecuada y justa sería que el importe a garantizar debería limitarse al importe de la eventual multa que le pudiera corresponder al infractor conforme los antecedentes que dispone el servicio aduanero. Esto es sin perjuicio de que siempre debe garantizarse el importe por tributos que está en discusión.

Pero este tema se complica aún más, ya que comienzan a incidir de alguna manera las formas de constitución de garantías que la reglamentación de la AFIP ha establecido para estos casos.

El art. 455 del C.A. establece que siempre que el importe y la solvencia de la garantía fueren considerados satisfactorios por el servicio aduanero, los interesados podrán optar por: a) depósito en dinero en efectivo; b) depósito de títulos de la deuda pública; c) garantía bancaria; d) seguro de garantía; e) garantía real en primer grado de privilegio para garantizar una espera o facilidades de pago; f) afectación expresa de la coparticipación federal; g) aval del tesoro nacional; y h) cualquier otra que establezca al reglamentación.

Se advierte que la opción siempre es del usuario aduanero quedando el servicio aduanero limitado a la determinación del importe y a la solvencia de los eventuales prestadores de la garantía.

Sin embargo, en el particular caso de las infracciones aduaneras, se establecieron limitaciones al tipo de garantía a constituir por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin especificar causa o motivo, configurándose en principio como un supuesto de exceso de reglamentación.

En efecto, la norma actualmente vigente en materia de garantías con las reformas introducidas posteriormente, es la RG AFIP 2435/2008. De la lectura del Anexo I cuando refiere a la constitución de garantías y sus formas, admite entre las distintas formas usuales contenidas en la ley, la que resulta más económica en la actualidad, que es el seguro de caución.

Sin embargo esto fue modificado –en referencia al Anexo I de la resolución anterior– por la RG AFIP 2577/2009 que quita la posibilidad del seguro de caución en el contexto de un sumario

contencioso limitándola sólo a la diferencia de tributos, y no a la multa aduanera, reenviando a lo normado por la RG AFIP 878/2000 Anexo II ap. 5.7, en que expresamente limita para las eventuales multas a garantizarse al dinero en efectivo o aval bancario, sin exponer ninguna explicación o fundamentación sobre esta decisión.

De lo expuesto se puede establecer que si el marco normativo legal establece que la opción de la garantía es del usuario, no se advierte porque el servicio aduanero a través de la AFIP por medio de una reglamentación de inferior jerarquía se aparta y establece qué garantías va a admitir, modificando el sentido de la ley aduanera de base.

Alguna vez se sostuvo que la imposibilidad de aceptar los seguros de caución como objeto de afianzamiento estaba dada por las disposiciones de la Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN). Sin embargo, por medio de la Resol. N° 32.705 de fecha 10/01/2008 claramente se determinó en el anexo I, que para el código SUCO que aplica al sumario contencioso pueda ser garantizado con esta modalidad el importe equivalente al valor en aduana de la mercadería, más diferencia de tributos de corresponder.

Si se tiene en cuenta la fecha de esta norma, se advierte que guarda correlación con la RG AFIP 2435/2008 que originariamente contenía igual posibilidad.

Por lo dicho, en la actualidad la reglamentación obliga a garantizar el valor de la mercadería objeto de la denuncia, como condición para liberar la totalidad de la declarada en el despacho si esto así aconteciere, y que además la forma consistirá en dinero en efectivo o aval bancario.

Indisponer dinero en efectivo por el plazo que dura la tramitación de un sumario aduanero, que incluyendo todas las instancias administrativas y judiciales supera los cinco años, tiene dos dificultades importantes a saber: a) depreciación del importe dinerario por el transcurso del tiempo –inflación–, b) falta de devengamiento de intereses a pesar de su uso por parte del Estado Nacional, y c) dificultad de disponer u obtener ese dinero para afectarlo a una garantía.

En el caso de apelar al aval bancario, implica también varias dificultades: a) falta de interés por parte de las entidades bancarias a otorgarlo;

b) en caso de hacerlo implica indisponer en plazo fijo la suma a garantizar a favor de la entidad bancaria, en cuyo caso el interés que otorga no acompaña la depreciación monetaria; c) dificultad en establecer un plazo cierto de la garantía ya que las entidades bancarias exigen plazo cierto, y esto no se puede dar atento a la incertidumbre de la duración del trámite del sumario aduanero.

Como consecuencia de ello y con las limitaciones del caso, se advierte que el actual sistema es generador de situaciones de injusticia y de corrupción. En efecto, resulta injusto el sistema ya que el importe a garantizar parte de otorgar al servicio aduanero una sobregarantía que excede en la gran mayoría de los casos el importe de la eventual condena que pudiera producirse en el futuro.

A esto se debe adicionar la dificultad que tienen el usuario denunciado en conseguir el dinero suficiente para garantizar en sede aduanera la liberación de la mercadería (muchas veces como se dijo la afectada al sumario y la no denunciada), ante la casi segura imposibilidad de obtención de un aval bancario.

La consecuencia lógica es que muchos usuarios en incumplimiento de sus obligaciones éticas se ven en el dilema de, o bien tratar de parar la denuncia en forma ilícita, o bien aceptar por más arbitraria que sea la denuncia, el pago de la multa mínima en forma voluntaria, ya que en ambos casos siempre el ejercicio del derecho de defensa será menos gravoso que el de iniciar el incidente de liberación bajo el régimen de garantía.

De manera que se puede concluir que en este aspecto, se impone una reforma urgente para evitar la distorsión que tiene el régimen generado por interpretaciones erradas y por limitaciones reglamentarias que han llevado a un debilitamiento del sistema.

#### **IV.- LA GARANTÍA EN LAS DIFERENCIAS POR TRIBUTOS**

Otra cuestión a analizar es la relativa a la forma que reglamenta la AFIP en orden a la constitución de garantías, cuando en su función de fiscalización de valores declarados en materia de importación, se exige al declarante afianzar la



diferencia resultante entre el valor predeterminado por ésta y la resultante de la declaración aduanera.

Aquí no se cuestiona la posibilidad de exigir una garantía, ya que se advierte que en forma legítima el servicio aduanero puede solicitarla cuando estime que se afecte potencialmente la renta fiscal.

Lo que se objeta, son las formas de garantía admitidas conforme lo ha establecido la reglamentación y que vulnera nuevamente el plexo contenido en el art. 455 del C.A.

De nuevo conviene recurrir a un caso concreto. Por RG AFIP N° 1907/05, se establecieron los denominados “valores criterio” de carácter precautorio, en virtud de los cuales todas las destinaciones de importación que se declaren por debajo del valor provisorio o criterio deben cursarse por el Canal Rojo Valor con constitución previa de garantía, la que cubrirá la diferencia de tributación entre el importe pagado y el importe que surja de considerar el valor establecido por la AFIP.

El valor criterio se establece, según esta Resolución teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

a) Mercaderías cuyos precios declarados no concuerden con los usuales y razonables en la rama de la industria o comercio de que se trate;

b) Mercaderías cuyos precios declarados no concuerden con los valores de mercaderías idénticas o similares;

c) Solicitudes fundadas por distintas Cámaras, Federaciones y demás organizaciones representativas de la industria y del comercio como también del sector importador

d) Solicitudes efectuadas por distintas áreas del Estado Nacional, producto de estudios o investigaciones, previa evaluación respectiva;

e) Mercaderías cuyos valores hayan sido ajustados por las áreas de valoración y no se encuentren alcanzadas por valores criterio.

Posteriormente se dictó la RG AFIP 1908/05, por la cual se estableció que las destinaciones definitivas de importación cuyo valor FOB unitario declarado sea inferior al ochenta por ciento (80%) del valor criterio establecido por la Dirección General de Aduanas quedarán sujetas, además de diferencias en la alícuota de percepción de IVA y Ganancias (art. 2°), a la constitu-

ción de garantías, que para los importadores que tengan: a) menos de seis meses inscriptos en el registro y b) se trate de importadores que posean incumplimientos de sus obligaciones aduaneras, impositivas o de la seguridad social, será aceptadas únicamente si se constituyen mediante dinero en efectivo, aval bancario o títulos de la deuda pública. Para los importadores excluidos de estos supuestos, la Resolución permitió la constitución de garantías utilizando las formas previstas en el art. 455 del C.A.

Luego se dictó la RG AFIP 2133/06, que complementa a la anterior en cuanto a la exigencia de constituir garantías, sin modificar las formas de otorgarlas prevista en su antecedente, es decir, discriminando si se trata de importadores con una antigüedad menor a seis meses y a importadores con incumplimientos, del resto del universo (art. 2).

Pero con fecha 12 de junio de 2008 se dictó la RG AFIP 2461/08, por la cual se modifica la Resol. 1908, estableciendo que en los casos en que los valores declarados sean inferiores al noventa y cinco por ciento (95%) de los valores criterio sólo se considerarán satisfactorias las garantías constituidas mediante depósito de dinero en efectivo, aval bancario o caución de títulos de deuda pública (art. 2°). Se puede observar que esta Resolución modifica el criterio anterior limitando los instrumentos que puedan utilizarse para constituir garantías, en franca colisión con lo establecido en el art. 455 del C.A.

En todos estos casos en que los valores declarados estén por debajo del valor criterio tornará exigible la constitución de una garantía mediante depósito en efectivo, aval bancario o caución de títulos de la deuda pública, que deberá cubrir la diferencia de tributación, entre lo pagado y el importe que surja de considerar el valor establecido por la aduana.

Sin esta constitución de dinero en efectivo o aval bancario no se autoriza el libramiento a plaza de la mercadería. Se deja aclarado que esto es provisorio, ya que luego del proceso de constatación del valor declarado por el importador, si este resulta veraz la aduana procederá a la devolución de la garantía.

Se constata una vez más la violación evidente del régimen de garantías establecidos por el Código Aduanero, que en su art. 455, se reitera,

que los interesados podrá optar, siempre que el importe y la solvencia de la garantía fueran satisfactorios por el servicio aduanero, por alguna de las siguientes formas: a) depósito en dinero en efectivo; b) depósito de títulos de la deuda pública; c) garantía bancaria; d) seguro de garantía; e) garantía real en primer grado de privilegio; f) afectación expresa de la coparticipación federal en el producido de impuesto nacionales; g) aval del Tesoro Nacional; h) las demás que autorizare la reglamentación.

Por su parte, la AFIP, por medio de la RG 2435/2008, reglamentó y ordenó el texto vigente que determina las condiciones, formas y modelos de instrumentación del régimen de garantías de obligaciones fiscales tanto aduaneras como de imposición interna.

De las normas analizadas a la luz de los hechos se ve claramente que de un modo arbitrario se utilizan ciertos mecanismos normativos en perjuicio de los derechos de los usuarios aduaneros que los colocan en un proceso de impedimento total de importación de los productos que han adquirido.

No se discute aquí la facultad del Fisco para investigar los valores declarados por los importadores. Lo que sí es objeto de resistencia es el tipo de garantía exigida, ya que ello implica erogaciones relevantes casi imposibles de afrontar, máxime en el actual contexto económico.

Tengamos en cuenta que mientras dure la investigación la aduana no reconoce ningún tipo de interés por las sumas dadas en garantía, a pesar de que han de utilizarlas en rentas generales ya que ha de existir la confusión de las sumas en cuestión con lo que recauda.

El Código Aduanero cuando regula el régimen de garantía a partir del art. 453 en adelante es claro en describir qué supuestos son garantizables —como el que nos ocupa— y que el privilegio de la elección del tipo de la garantía es una

opción del contribuyente y no del Fisco, (art. 455).

De la detenida lectura de la RG AFIP 2435, de abril de 2008, que regula todo lo concerniente a la cuestión de garantías de las obligaciones fiscales y aduaneras, admite sin lugar a dudas y toma los parámetros del art. 453 y ss. del C.A., y además la situación descripta no se encuentra alcanzadas por ninguna de las exclusiones del art. 458 del C.A.

De modo que se puede concluir que la limitación contenida en la RG AFIP 2461, tiene un efecto más que tuitivo de la renta fiscal, ya que resulta disuasorio de operaciones de importación de grupos investigados encareciendo significativamente el costo de la operación de comercio exterior porque obliga a indisponer dinero en efectivo importante por un plazo de seis meses sin que durante ese período tenga interés alguno, y además, en forma gravosa conforme los contenidos de la RG AFIP 2133 duplica el IVA percepción y el anticipo de Ganancias, lo que genera también un descalce financiero significativo.

La finalidad de entorpecer el ingreso de ciertos elementos “sospechados” es evidente.

Si a esto se le suma que no se admite, como en el caso que nos ocupa, un mecanismo de defensa útil, el perjuicio y las consecuencias son totales, beneficiando en este caso a los competidores del ramo.

Por ello aparece como evidente que con una reglamentación se termina afectando los derechos legítimos del usuario so pretexto de preservar la renta fiscal.

En la práctica se termina exigiendo al usuario una garantía, que es la más gravosa de las que dispone el plexo normativo, vulnerando el derecho que este tiene en orden a que no debe permitir provocar un perjuicio mayor con el objeto que se allane a la pretensión del fisco<sup>9</sup>.

---

9. BARREIRA, Enrique C., obra citada, ps. 93/94. Aquí se cita el antecedente de la CNCAF, Sala V, “*Córdoba Bulones SA s/ Medida cautelar c/ Estado Nacional-DGA*” del 21/05/2009. La Cámara resolvió que la resolución cuestionada excedía la competencia de la AFIP, pues pretendía modificar el art. 455 del C.A. reafirmando que las modificaciones a una ley de fondo solo deben realizarse en el ámbito legislativo, agregando que no se aprecia cual sería el perjuicio ocasionado al Estado el hecho que se constituya un seguro de caución sobre todo cuando este puede evaluar la solvencia de la compañía aseguradora.



Pero no es esta la única consecuencia que tan limitado régimen genera. El proceso de recuperación de las garantías en efectivo, deriva en prácticas por parte de los funcionarios, que virtualmente presionan ilegítimamente al importador en orden a establecer el orden y la devolución de estas. Para el caso que no se encuentre una solución al valor investigado, la actitud que asume la aduana es la de formular un ajuste de valor irreal, que demandará un proceso largo de revisión que finalmente determinará su improcedencia, con el consabido daño generado al importador por no disponer el dinero en tiempo, y que además se encuentra absolutamente depreciado por efecto de la inflación y la falta de intereses que ha devengado.

De modo que nuevamente un régimen pseudo legal se constituye en un canal para generar varias situaciones: a) aumentar la recaudación; b) incrementar costos y desalentar importaciones<sup>10</sup>.

Esto no implica que algunos aprovechen el régimen, por las características que tiene y por las consecuencias que puede generar, para instrumentar un mecanismo ilegal para obtener beneficios igualmente cuestionables.

## V.- LAS REFORMAS PROPUESTAS

Sobre la base de todo lo expuesto se estima adecuado, con el objeto de dar una mayor precisión al régimen de garantía, reforzar el legítimo ejercicio de los derechos de los usuarios aduaneros, sin menoscabar el resguardo de la renta fiscal, que este debe ser modificado en forma parcial y que de esta manera se disiparán gran parte de los inconvenientes que actualmente genera y que son foco de prácticas corruptas.

Bajo esta premisa el art. 453, inc. h), debería ser reformulado de la siguiente forma:

*“el libramiento de mercadería cuyo despacho estuviere detenido como consecuencia de la instrucción de un sumario por la presunta comisión de un ilícito aduanero que pudiere dar lugar a la aplicación de multa. La garantía, en el supuesto de importación y exportación, debe cubrir el importe equivalente al de la eventual multa que pudiera corresponder conforme las características de la infracción y de los antecedentes firmes que tenga en el Registro de Infractores. En ningún caso el importe a garantizar será superior al valor en aduana de la mercadería de que se tratare objeto de denuncia. Si la destinación solicitada estuviere gravada con algún tributo deben además pagarse y garantizarse los importes previstos en el inciso a)”*.

Igual reforma se debe hacer para el supuesto del art. 453, inc. i):

*“la libre disponibilidad de mercadería que, con posterioridad a su libramiento, hubiera sido objeto de una medida cautelar, decretada en el curso de un sumario instruido por la presunta comisión de un ilícito aduanero que pudiere dar lugar a la aplicación de multa. La garantía debe cubrir el importe equivalente al de la eventual multa que pudiera corresponder conforme los antecedentes del caso y que el denunciado tenga firmes en el Registro de Infractores. En ningún caso el importe a garantizar será superior al valor en aduana de la mercadería de que se tratare objeto de denuncia”*.

Debería establecerse en el art. 455 la siguiente redacción:

*“Siempre que el importe y la solvencia de la garantía fueren considerados satisfactorios por el servicio aduanero, los interesados podrán optar por alguna de las formas siguientes: a) depósito de dinero en efectivo; b) depósito de títulos de la deuda pública, computados sus valores del modo que determinare la reglamentación;*

---

10. ZOLEZZI, Daniel E., “Garantías por discrepancias en la valoración”, Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero, N° 154, Guía Práctica de Comercio Exterior, Buenos Aires, 30/11/2009, pp. 3/4. Aquí se comenta el fallo “Córdoba Bulones SA” ya citado, y concluye que es correcto que la AFIP no puede modificar el texto del Código Aduanero en cuanto al ejercicio de la opción que le corresponde al usuario aduanero en orden a la elección de la garantía, y que en definitiva este sistema busca que sea más gravoso el costo de la garantía en el caso de diferencias de valoración.

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

La constitución, ampliación, modificación, sustitución y cancelación de la garantía podrá efectivizarse por medios electrónicos o magnéticos que aseguren razonablemente la autoría e inalterabilidad de las mismas, en las formas, requisitos y condiciones que a tal efecto establezca la reglamentación.

*Estas formas de garantía se podrán aplicar a todos los supuestos previstos en el art. 453 de este Código”.*

Por su parte, y tomando las consideraciones elaboradas por Enrique C. Barreira, debería modificarse el art. 463 del C.A. con la siguiente forma:

*“La resolución que denegare el otorgamiento del régimen de garantía, fijare el importe de la garantía, o determinase su forma podrá ser objeto del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación que tramitará conforme al procedimiento del art. 489 del Código de Procedimientos en lo Civil y Comercial Federal de la Nación”.*

El art. 457 del C.A. deberá redactarse de la siguiente manera:

*“Cuando se hubiera garantizado con depósito de dinero en efectivo en sede aduanera, al importe garantizado a devolver se le adicionarán los intereses correspondientes desde la fecha efectiva de su constitución hasta el momento de la devolución. La tasa de interés será la aplicable conforme al art. 812 del Código Aduanero”.*