
SENTENCIA N° 127/04 DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2004

TRIBUNAL DE APELACIONES EN LO CIVIL DE 5° TURNO,
MINISTRO REDACTOR DRA. BEATRIZ FIORENTINO

Montevideo, 27 de septiembre de 2004.

VISTOS

Para sentencia definitiva de segunda instancia estos autos "FISCO C/ JM LTDA.- IMPUTACIÓN DE INFRACCIÓN ADUANERA." Ficha N° 19 – 24/2004, venidos a conocimiento del Tribunal en mérito al recurso de apelación deducido por la parte demandada contra la sentencia N° 40 del 17.10.2003 dictada por el Sr. Juez Letrado de Aduana de 2° Turno, Dr. Gustavo Pini.-

LAS NORMAS DE ORIGEN EN EL DERECHO DEL COMERCIO INTERNACIONAL. SU RELEVANCIA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO E INFRACCIONAL

I. INTRODUCCIÓN

La fundada sentencia que se analiza en esta sección de "*Jurisprudencia comentada*", tiene como antecedente una excelente pieza jurídica dictada por el Dr. Gustavo Pini Mitre, Juez Letrado de Aduana de Segundo Turno, en la cual se estudia todo el proceso de formación de las normas comunitarias, el mecanismo de internalización previsto, su adecuación a la normativa nacional, y por último se examina el Régimen General de Origen del MERCOSUR. Todo ello con un rigor técnico y jurídico elogiado, que mereció – tal y como se destaca en el primer considerando de la sentencia que se comenta – el reconocimiento del superior *ad quem*. Sin embargo, los fallos respectivos de primer y segundo grado (confirmatorio éste último), que conviene recordarlo, se refieren a un tema harto discutible, nos ofrecen – modestamente – una serie de reparos y disconformidades conceptuales que expresaremos a lo largo del presente comentario.

Es por ello que, la sentencia que se examina resulta la "*excusa perfecta*" para analizar otros temas vinculados directa o indirectamente a la temática estudiada, como por ejemplo, el valor o la dimensión que debe darse a los errores en materia de origen, siempre que exista la certeza de que la mercadería es originaria del país correspondiente; la responsabilidad objetiva en materia aduanera y su relevancia ante irregularidades como la sentenciada; y la tipificación de dichas irregularidades cuando realmente meritan una sanción.

En tal sentido, se ha procedido de ese modo, efectuando en primer término, una serie de consideraciones preliminares que se entendían útiles a los efectos del análisis posterior; para ulteriormente definir y estudiar las reglas de origen, conceptualizarlas, clasificarlas, destacar su finalidad (tanto económica como jurídica); y finalmente profundizar sobre los aspectos infraccionales que se vinculan a dicho instrumento de política comercial, esto es, la correcta tipificación infraccional y el régimen de responsabilidad asociado a dichas irregularidades.

RESULTANDO

I.- Por el referido fundamento se dondenó a la firma JM LTDA. por infracción aduanera de defraudación y en su mérito, se le impuso una multa igual al doble de los recargos adeudados.

II. CONSIDERACIONES PREVIAS

El problema de la determinación del origen, sobre el cual se centrará esta parte del trabajo, se sitúa en un ámbito del Derecho de indudable actualidad y creciente interés, cual es el Derecho del Comercio Internacional.

La evolución y ampliación incesantes de las relaciones comerciales entre los diferentes países suscita nuevos problemas de carácter jurídico, que el ordenamiento respectivo de cada país, debe venir a colmar.

Pues bien, es justamente en el ámbito de las relaciones comerciales internacionales donde nace el problema de la determinación del origen, tanto de los bienes como de los servicios. En la presente reseña de Jurisprudencia, únicamente nos centraremos en la primera hipótesis, esto es, el régimen de origen vinculado al intercambio de bienes a través de los diferentes territorios aduaneros.

En tal sentido, el problema que se plantea es el siguiente: cuando se realiza una importación de un producto en un determinado país, a los efectos de poder determinar cuál es el régimen tarifario que le es aplicable a dicho producto en el país de importación, habrá que dilucidar si el mismo viene amparado (o no) en alguna preferencia que tenga como razón de ser el origen de la mercadería respectiva. En caso afirmativo, el despacho de importación de dicho producto deberá cumplir con determinados requisitos formales y sustanciales que le permitan hacer valer ese privilegio tributario y aduanero que se invoca.

La cuestión así planteada puede parecer relativamente sencilla. Varios elementos vienen a añadir cierta dificultad a la cuestión. De ellos nos ocuparemos seguidamente, pero con carácter preliminar y a título orientativo, dada las características del presente comentario.

En primer lugar, el origen resulta relevante no sólo para la determinación del régimen tarifario aplicable, sino para toda una serie de barreras o ventajas comerciales establecidas por los Estados en relación a los productos originarios de otros países.

Así, la determinación de uno y otro origen puede comportar, entre otras situaciones, la prohibición de la entrada del producto en el país si existe un régimen de cupos o cuotas que hayan sido rebasadas; la aplicación de *derechos anti-dumping* o *derechos anti-subsidios*; el derecho a un trato preferencial como puede ser la no aplicación de gravamen tarifario; o la obligación de indicar el país de origen en el producto importado. Por otra parte, el aumento de la división del trabajo a nivel internacional, ha permitido que la fabricación de un producto se efectúe en varios Estados, entre los cuales se generan "*cadena de producción*" que permiten optimizar costos e integrar a los distintos sectores productivos nacionales, todo lo cual ha contribuido a crear cierta confusión en un campo ya de por sí harto complejo.

En segundo lugar, no en todos los países se establecen con claridad los criterios a aplicar para determinar el origen. De hecho, la mayoría de los Estados no han establecido criterios específicos a estos efectos. Y además, aún en los países en los cuales sí se han precisado determinados criterios y principios, éstos han sido con frecuencia considerados deficientes, dando lugar a numerosas críticas. A ello debe adicionarse que en este ámbito, la normativa doméstica está condicionada por el contenido del Acuerdo Preferencial respectivo que haya dado vida en el ámbito jurídico a los criterios de origen oportunamente pactados en el reglamento de origen comunitario.

Finalmente, y en tercer lugar, cabe señalar que en relación a las reglas de origen aplicables a los productos, se ha alcanzado un Acuerdo de armonización a nivel internacional de dichas reglas, el *Acuerdo General sobre Reglas de Origen*, elaborado en el "*Ronda Uruguay*"¹ en el seno del *Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT)*, englobado en la esfera de la "*Organización Mundial de Comercio*" (OMC), establecida asimismo en el Acuerdo que pone fin a la mencionada "*Ronda Uruguay*".

¹ Acuerdo Multilateral firmado el 15 de abril de 1994, en Marrakech, por 119 participantes, internalizado por nuestro país, mediante la Ley N° 16.671 de 23 de diciembre de 1994.

II.- Contra dicho procedimiento sostuvo la demandada en síntesis que no se cometió la infracción imputada porque surgía inequívocamente de la documentación de la mercadería que su origen y procedencia era argentino, con esos datos el sistema computarizado de la Dirección Nacional de Aduanas automáticamente debe establecer la alícuota del 18 % para mercadería MEROSUR y si hubiera habido omisión en los DUI correspondientes, la omisión per se no configura la infracción imputada.-

Delimitado así el alcance de la primera parte del presente análisis, debemos sin embargo señalar que algunos aspectos relacionados con el origen no tendrán cabida en este capítulo. Así, hemos obviado deliberadamente, entre otros temas de enorme relevancia práctica, toda referencia al problema de las denominaciones de origen y al régimen de origen vinculado a los servicios.

III. DEFINICIÓN DE LAS REGLAS DE ORIGEN Y DISTINCIÓN DE CONCEPTOS AFINES

Las *reglas de origen* han sido definidas como normas, regulaciones y prácticas administrativas aplicadas con el fin de adscribir un país de origen a productos que se hallan en el comercio internacional.²

La regla de origen es pues el vínculo geográfico que une a una mercancía a un país en el cual se considera que ha sido generada.³

Podemos distinguir las *reglas de origen* de nociones afines tales como la *procedencia*. En efecto, los productos “*proviene*” del Estado en el cual se ha iniciado su último transporte, sin que sean forzosamente originarios del mismo. La *procedencia* es a menudo considerada a efectos de medidas de orden sanitario o fitosanitario⁴, pero no resulta relevante a otros efectos.⁵

La *finalidad de las normas de origen* es proveer una base legal para *establecer la “nacionalidad” del producto* a efectos de aplicar el régimen legal que le corresponde a la importación de una mercadería, ya sea que cuente con una preferencia arancelaria o tenga impuesta algún tipo de restricción según las condiciones del Acuerdo.

Por ello, las normas de origen deberán ser objetivas, claras y previsibles, y aplicarse de manera uniforme, imparcial, transparente y coherente, de tal forma que no se conviertan en un obstáculo innecesario al comercio.⁶

En tal sentido, cabe recordar que el marco general a nivel multilateral en la materia, está dado por el *Acuerdo sobre Normas de Origen* negociado en la “*Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales*”, que entrara en vigor el 1º de enero de 1995, y que diera nacimiento a la *Organización Mundial del Comercio* (OMC). La creación de esta institución, que constituye quizás el resultado más importante de la “*Ronda Uruguay del GATT*”⁷, contribuye de manera muy notable al fortalecimiento del sistema multilateral de comercio, tiene a su cargo, entre otras tareas, el monitoreo y administración de este Acuerdo Multilateral.

IV. NORMAS DE ORIGEN PREFERENCIALES Y NO PREFERENCIALES

Las normas o reglas de origen pueden ser: o bien, **preferenciales**; o bien, **no preferenciales**. Así, las **normas de origen preferenciales** son las que aplican los Estados Partes de un Acuerdo Preferencial de Integración. Dicho Acuerdo, a su vez puede ser contractual o autónomo. En el primer caso, esto es, en un **Acuerdo Preferencial Contractual, los Países Miembros** se encuentran vinculados entre sí por un tratado comercial, que por definición es de carácter selectivo y discriminatorio, tal como sucede por ejemplo con los acuerdos suscritos en el marco de la ALADI, la Comunidad Andina de Naciones (CAN), el MERCOSUR, el

² U.S. CONGRESS, UNITED STATES INTERNATIONAL TRADE COMISIÓN (USITC), *The Impact of Rules of Origin on U.S. Imports and Exports*, Report to the President on Investigation, num. 332-192, USITC Publication 1695, Washington D.C., 1985.

³ BERR, C.J. y TREMEAU, *Le Droit Douanier*, París, 1988, pág. 124.

⁴ JACQUEMART, C. *La Nouvelle Douane Européenne*, París, 1974, pág. 122.

⁵ VAULONT, N. *L'Union Douanière de la CEE*, 2 da. Ed., París, 1974, pág. 59.

⁶ ALADI. *Cuadernos de la ALADI N°1. Régimen de Origen*. Vide: www.aladi.org.

⁷ JACKSON, J. H., DAVEY, W. L. y SYKES, Jr., A. O. *Legal problems of international economic relations, Cases, materials and text*. West Publishing Company, Minnesota, 1995, pág. 295.

III.- Sustanciada la recurrencia se la franqueó, se recibieron los autos en el Tribunal y, previo el estudio de precepto, se acordó dictar decisión en forma antidípada (artículo 200.1 numeral 1° del Código General del Proceso).-

Tratado de Libre Comercio de América del Norte (NAFTA), etc. Por el contrario, en un **Acuerdo Preferencial Autónomo**, lo que existe es un vínculo – habitualmente – de carácter unilateral, de una parte (Estado Nacional o Bloque Económico), con un Estado o Grupo de Estados que poseen una característica común que los hace susceptibles de recibir un determinado beneficio o privilegio ya sea de carácter arancelario o comercial. Son ejemplos de este tipo de Acuerdo, el Sistema Generalizado de Preferencias (SGP) que aplican los países desarrollados a favor de los países en desarrollo, o también, la Ley de Preferencias Arancelarias Andinas (LPAA) que otorga Estados Unidos a favor de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú; o la *Convención de LOMÉ*, acuerdo celebrado entre la Unión Europea y muchas de sus ex – colonias africanas.

Las **normas de origen no preferenciales** se utilizan en instrumentos de política comercial de carácter no preferente, a fin de discriminar —o por la necesidad que tiene un país importador de contar con la posibilidad de discriminar—, por lo cual es necesario conocer el origen del bien. Su regulación esta establecida en el *Acuerdo de Normas de Origen de la Organización Mundial del Comercio* (OMC), y su ámbito de aplicación comprende el tratamiento de la nación más favorecida ⁸, los derechos antidumping y compensatorios, las medidas de salvaguardia, las prescripciones en materia de marcas de origen, las compras del sector público, los cupos arancelarios y las restricciones y prohibiciones de importación. Asimismo se utilizan por otras razones, entre las que se cuentan los requisitos de protección al consumidor, las normas técnicas, sanitarias y fitosanitarias, y los embargos comerciales.

Así, tratándose de **normas preferenciales**, las importaciones respectivas podrán hacer valer dicha preferencia oportunamente pactada, siempre que cumplan con los requisitos de origen acordados entre los países integrantes del Acuerdo; y para el caso contrario, los productos correspondientes deberán abonar los tributos que se perciben por la aplicación del régimen general de importación.

Por el contrario, cuando se trate de **normas no preferenciales**, será negado el acceso al mercado si se comprueba que las mercancías objeto de importación son originarias de determinado país, o les será aplicada la medida restrictiva que oportunamente se hubiese previsto. ⁹

V. FINALIDAD DE LAS REGLAS DE ORIGEN

La integración económica internacional, su regulación a nivel multilateral ulterior a la *“Ronda Uruguay del GATT”*, la creación de la *Organización Mundial del Comercio* (OMC) y los dos procesos complementarios a escala mundial que se han dado en la última década a nivel del comercio internacional: la globalización y el *“regionalismo abierto”*, han contribuido de manera directa a que, en la actualidad, es factible esperar que prácticamente todo producto que haya sido sometido a un proceso de manufactura mínima contenga componentes o insumos extranjeros, esto es, importados. El problema se torna particularmente crítico cuando el producto, es una manufactura compleja que integra insumos provenientes de varios territorios aduaneros. En estos casos, la nacionalidad del producto importado, comienza a *“diluirse”*, no pudiendo determinarse con exactitud si el producto referido es del país donde se ensambló, o del país de donde proviene la mayor cantidad de insumos, o donde se le sometió a un último proceso de transformación sustancial que le confirió una nueva individualidad, o del país de donde se importó directamente.

Las normas de origen, entonces, sientan los criterios para resolver ese problema y determinar si el producto gozará de un tratamiento comercial, aduanero o técnico (normas técnicas o sanitarias) determinado.

En similar sentido, cabe recordar que la tendencia del comercio mundial contemporáneo apunta a la conformación de bloques económicos regionales preferenciales. La consolidación de grupos importantes de socios comerciales, facilita las economías de escala y favorece una mejor distribución y uso de los factores

⁸ Artículo I del GATT de 1994.

⁹ ALADI. Cuadernos de la ALADIN° 1. Régimen de Origen. Vide. www.aladi.org.

CONSIDERANDO

I.- Se confirmará la bien fundada sentencia de primera instancia.-

II.- No deja de advertir el Tribunal que la resolución de la situación subexámene, es opinable, prueba de ello el diferente criterio adoptado por los homólogos de 3º y 4º Turno (no así

productivos disponibles. Por ello, la casi totalidad de los países del planeta están inmersos en una dinámica de negociación de Acuerdos de Libre Comercio, que facilite e impulse una mayor integración económica. Y es por eso que todo convenio de liberalización comercial incluye a las normas de origen, ya que en las negociaciones comerciales los aspectos más álgidos y controvertidos son generalmente los relacionados con las normas de origen.

¿Por qué?, porque los acuerdos de libre comercio tienden, en última instancia, a otorgar un tratamiento – arancelario o no arancelario – de naturaleza preferencial a los Estados Miembros del acuerdo. Y ese trato preferencial, por definición, no se le otorga a aquellos países que no son parte del acuerdo, razón por la cual, resulta imprescindible conocer y determinar siempre el origen o país de procedencia del producto, con el objeto de que las Aduanas, al ingresar la importación, le concedan el trato preferencial: arancel nulo o más bajo que el arancel aplicable a terceros países, eliminación de licencias de importación para los productos provenientes de los países miembros, porcentajes de contenido local/importado más favorable, *etc*, discriminando respecto de los países no beneficiarios de la preferencia.

Por tanto, la existencia de normas de origen busca evitar lo que técnicamente se conoce como *deflección del comercio*, fenómeno que consiste en el aprovechamiento de las ventajas concedidas en el marco de los acuerdos comerciales por parte de mercancías provenientes de terceros países. La *deflección del comercio* se presenta en los acuerdos preferenciales cuando existen entre los Países signatarios del mismo, niveles arancelarios diferentes respecto a terceros países y esta diferencia es aprovechada para introducir mercancías en el marco del acuerdo, a través del país socio con menores aranceles. Es por ello que, la exigencia de un nivel mínimo de *transformación sustancial* en el producto que pretende ampararse en la preferencia que brinda el *status* de “*originario*”, busca evitar esta distorsión, limitando el alcance de las ventajas arancelarias estrictamente a las mercancías que cumplan con los requisitos para la calificación de origen vigentes en el acuerdo preferencial respectivo.

VI. CRITERIOS PARA DETERMINAR EL ORIGEN DE UNA MERCADERÍA

En general no existen problemas en la determinación del origen de los productos de la naturaleza, extraídos, cosechados o recolectados, nacidos y criados en territorio o en aguas territoriales, *etc*. Idéntica situación se presenta con los productos elaborados íntegramente en un solo Estado, cuando en su elaboración se utilicen exclusivamente materiales originarios del país. Por tanto, un primer criterio de origen surge aquí, el **criterio de «productos totalmente producidos»**. De conformidad con este criterio, son **originarios** los productos siguientes: i) las materias o productos de los reinos animal, vegetal y mineral y sus subproductos extraídos o cosechados en los territorios o aguas del Estado Signatario del acuerdo; ii) las materias o productos del mar extraídos fuera de las aguas jurisdiccionales o su zona económica exclusiva (“*aguas patrimoniales*”) por barcos con bandera del País Miembro; iii) las mercancías elaboradas a partir de productos o materias originarias del Estado Miembro. Las normas de origen en este caso son bastante sencillas y abarcan, por lo general productos primarios con poca elaboración.

Pero, el problema se presenta al momento de tener que establecer el origen de las mercaderías en cuya producción han participado insumos, materiales o partes de dos o más Estados.

Así, la dificultad para establecer una vinculación única entre un producto y un territorio aduanero, en situaciones como las mencionadas, ha llevado a que casi todos los Estados adoptaran alguna modalidad del criterio llamado de “*transformación sustancial*”, recogido por primera vez en la *Resolución 822* de la – entonces – CEE¹⁰, y establecido luego en la *norma 3 del Anexo D.1 del Convenio de Kyoto*.

¹⁰ FERRÉRE, D. “*La Regulación del Comercio Exterior por el Estado*”. Ediciones Jurídicas Amalio M. Fernández. Montevideo. 1988, pág. 108.

el similar de 6º Turno que si bien refiere a un mismo supuesto lo hace a la luz de una regulación de fecha anterior a la vigente como lo aclara expresamente el Tribunal en el primer considerando de la decisión) llamados a decidir especies similares (vide igualmente sobre incidencia del error en el control estatal en la responsabilidad de los despachantes, L.J.U. c. 11.510).-

Pero, la transformación o elaboración no sólo debe ser **sustancial**, sin que además debe ser “*económicamente justificada*”. Ello ha sido interpretado en el sentido de que la operación no sea superflua, sin que se revele necesaria para la utilización industrial del producto¹¹. En definitiva, parece que lo que se exige es que se “*incremente el valor comercial de los bienes*”.¹²

Puede afirmarse que – en general – todos los Estados coinciden con este criterio desde el punto de vista teórico, pero al llevarlo a la práctica aparecen una serie de problemas que han obligado a su diferenciación, mediante la elaboración de distintos “*subcriterios*” vinculados al mismo.

En tal sentido, se ha intentado llegar a la solución correcta por **dos** caminos: por un lado, mediante la elaboración, de “*criterios negativos*”, es decir, *delimitar aquellas operaciones que no implican una “transformación sustancial”*, y por tanto *no atribuyen la calidad de originarios* a los productos sometidos a dichas operaciones, para – de ese modo, y *a contrario sensu* – especificar aquellas que sí lo hacen; y por otro lado, un segundo camino, ha sido el de intentar definir “*criterios positivos*”, esto es, *procesos que sí importan una “transformación sustancial”*, y por tanto *atribuyen la calidad de originarios* a los productos sometidos a ellos.

Ahora bien, en cuanto a las operaciones que **no implican una “transformación sustancial”**, existe cierta coincidencia con relación a que, algunas de ellas, como ser: *conservación de las mercaderías para su transporte o almacenamiento; preparación de las mercaderías para su comercialización o entrega; acondicionamiento y embalaje o identificación de las mercaderías, operaciones de simple asociación, mezcla o combinación de mercaderías, la combinación de operaciones como las anteriores y la matanza de animales*; por su naturaleza, no resultan aptas para producir la transformación atributiva del origen de las mercaderías respectivas.¹³

Pero, el problema se plantea con aquellas operaciones que **sí implican una “transformación sustancial”**¹⁴, por lo cual, hay que definir – en forma positiva – cuales son los procesos que cumplen con dicho criterio.

Y es así que, de modo general, se pueden distinguir **tres “subcriterios”**, a saber:

- **Cambio en la Clasificación Arancelaria.** Las mercaderías, a los efectos de permitir y facilitar el comercio internacional, se individualizan y *clasifican*, según un sistema aprobado internacionalmente, de tal modo que, las diferentes mercaderías se identifican con un código de varios dígitos y el conjunto de todas las mercaderías existentes codificadas, con su respectivo arancel (de importación o exportación) correspondiente, constituyen la Nomenclatura Arancelaria (de importación o exportación). Así, a través de esta *Nomenclatura Arancelaria* común, se busca agilizar el comercio internacional, facilitar la comparación y análisis de las estadísticas del comercio exterior, reducir los costos, uniformizar la documentación comercial aduanera, y correlacionar las estadísticas del comercio internacional. Esto es, se busca en definitiva crear un “*vocabulario único común*”, un mismo “*idioma*”, reconocido y practicado mundialmente, para precisar, codificar, sistematizar y clasificar todos los bienes o mercaderías de exportación o importación.¹⁵

Cada posición arancelaria indica una mercadería determinada, y al mismo tiempo, determina el arancel (de importación o de exportación) aplicable a dicha mercadería. Por ello, sería contradictorio que una misma

¹¹ *Asunto 49/76 Gesellschaft für Überseehandel c. Handelskammer Hamburg*, Rec. 1976, *Considerando 6*, pág. 46.

¹² Exposición del Abogado General Slynn en *Asunto 162/92 Directeur des Douanes et Droits Indirects c. Cousin*, Rec. 1993, pág. 1001.

¹³ FERRÉRE, D. *Ob.cit.*; pág. 109.

¹⁴ La Jurisprudencia del *Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea (TJCE)*, ha considerado tradicionalmente que, la transformación o elaboración era sustancial si el producto resultante presentaba propiedades o una composición específica propias que no poseía antes. A título de ejemplo, entre otros: *Asunto 49/76 Gesellschaft für Überseehandel c. Handelskammer Hamburg*, *Considerando 6*, Rec. 1976, pág. 46; reiterado en el *Asunto 93/83 Zentralgenossenschaft des Fleischergerwerber c. Hauptzollamt Bochum*, *Considerando 13*, Rec. 1984, pág. 1006.

¹⁵ LABANDERA, P. “Principales modificaciones en materia de Derecho Aduanero, introducidas por la última Ley de Presupuesto N° 17.296”, en *REVISTA JUDICATURA*. Publicación Oficial de las Asociación de Magistrados del Uruguay. Diciembre 2001 – N° 42, págs. 87/131.

La posición a la que en esta oportunidad se pliega el Tribunal se entiende que no comporta prohibir una interpretación mecánica de las normas que tipifican infracciones aduaneras, sino la de adecuar la solución a la objetividad y formalidad que constituyen rasgos definitorios del régimen general en materia de responsabilidad infraccional aduanera – sin perjuicio – de ciertas atenuaciones del principio por vía jurisprudencial y legal (entre ellos artículo 13 del Decreto – Ley N° 14.629 en la redacción dada por el artículo 150 de la Ley N° 16.320).-

mercadería pudiera ser colocada al mismo tiempo en dos posiciones arancelarias diferentes, o que alguna mercadería no pudiese ser clasificada. Lo que sí es posible es que existan dudas o complejidades con respecto a dicha clasificación, razón por la cual, el *Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías*¹⁶; sistema que se aplica a los efectos premencionados, ha establecido *Reglas Generales de Interpretación, Notas Legales, Textos de Partidas y Subpartidas*.

Como ya anotáramos, el *Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías* es el instrumento utilizado para definir el requisito de «transformación sustancial» en los acuerdos comerciales que aplican este criterio. El *Sistema Armonizado* se divide en 97 capítulos (dos dígitos), cada uno de ellos distinto, los cuales – a su vez – se subdividen en 1.241 partidas (4 dígitos). Este *Sistema* es utilizado como nomenclatura básica, tanto en los aranceles nacionales como en las nomenclaturas que utilizan diversos organismos de integración como la ALADI, la CAN o el MERCOSUR. En el MERCOSUR, se denomina NCM (Nomenclatura Común del MERCOSUR).

La utilización del *Sistema Armonizado* a los efectos de la calificación de origen responde a dos de las características principales del sistema: en primer término, a que todas las mercancías objeto de comercio están clasificadas en una sola partida (4 dígitos); y en segundo término, a que en la mayor parte de la Nomenclatura está reflejado el concepto de “transformación”, desde el estado de materia prima hasta el de materia prima elaborada, pasando por las mercancías semi – manufacturadas y llegando a los productos acabados y las obras de arte, esto es, en un orden creciente de valor agregado.¹⁷

Por tanto, va de suyo que, por el solo hecho de estar el producto clasificado en una partida diferente a la que corresponde a los materiales utilizados en su elaboración, cabe presumir que se ha cumplido un proceso de transformación sustancial, que lo califica como originario. La aplicación del criterio de cambio de clasificación sólo exige al exportador determinar la clasificación del producto que desea exportar – lo que no presenta mayores dificultades pues es usual el manejo del Sistema Armonizado – y verificar que todos los materiales importados que se han utilizado en su fabricación se clasifican en partidas diferentes al producto final.

Hecha la precisión conceptual antedicha, nos centraremos ahora en el análisis del criterio respectivo, a los efectos de determinar el origen de las mercaderías. Este criterio consiste en considerar a un bien como originario de un territorio aduanero determinado, si su clasificación en el arancel aduanero es distinta a la de los materiales que se utilizaron en su elaboración. Así, en función de cual sea la clasificación arancelaria de una mercancía será el arancel que gravará su importación (y, en su caso, su exportación). De ahí la trascendencia fiscal de tal clasificación, sin perjuicio de la que pueda revestir – y reviste – en otros ámbitos.¹⁸ Por tanto, para que el bien se considere originario, ese cambio en la clasificación deberá ser, por lo menos, al nivel que se especifica en la respectiva norma de origen aplicable al bien final.

Y para la aplicación práctica de este criterio se debe hacer uso del *Sistema Armonizado de Codificación y Designación de Mercancías*. Sin embargo, para algunos productos el cambio de posición arancelaria no resulta suficiente para conferir el origen, mientras que para otros, aunque no tenga lugar un cambio de posición, se considerará que el producto es originario del Estado en el cual han tenido lugar determinadas transformaciones, o en el cual ha sido añadido cierto valor.¹⁹ Y ello resulta así, simplemente porque el *Sistema Armonizado* no está diseñado para dilucidar problemas de origen.

¹⁶ En dicho sentido, el Decreto N° 304/92, que vio diferida su entrada en vigencia hasta el 1/4/93 por el Decreto N° 666/92, establece que toda declaración relativa a operaciones de Comercio Exterior, deberá efectuarse con base en el *Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías*, con sus respectivas glosas y códigos de dígitos.

¹⁷ ALADI. *Cuadernos de la ALADI N° 1. Régimen de Origen*. Vide: www.aladi.org.

¹⁸ Especialmente en el régimen comercial, toda vez que en función de su clasificación arancelaria una mercancía pueda estar sujeta a restricciones cuantitativas con ocasión de su importación. Vide *in extenso*, al respecto, PELECHÁ ZOZAYA, F. “Las restricciones cuantitativas a la importación en la C.E.E.”, en *Revista Impuestos*, septiembre de 1988, Madrid, 1988, págs. 144/169.

¹⁹ Para un planteamiento crítico sobre este punto, Vide *in extenso*: PALMETER, “The FTA Rules of Law”, Proceedings of the Seventh Annual Judicial Conference of the US Court of Appeals for the Federal Circuit, 24/5/89, en *Federal Rules Decisions*, 1990, Vol. 128, pág. 500.

III.- No se discute en autos que la mercadería de que se trata es de origen y procedencia argentinas.-

Tampoco hay controversia respecto de la necesidad de agregar un certificado de origen de acuerdo a un formulario determinado, precisas reglas para controlar el certificado de origen, así como, las entidades que pueden expedir dicha documentación.-

Un ejemplo de cambio de clasificación en el nivel de partida arancelaria (4 dígitos), ilustrará acerca de lo expresado anteriormente. Tomemos el caso de una materia plástica importada (cloruro de polivinilo, de la partida 3904), transformada en vajilla u otros artículos para el servicio de mesa o cocina (partida 3924). La vajilla se clasifica en una partida diferente de la materia prima, por lo cual el producto final califica como originario del país donde se realizó la elaboración.²⁰

• **Valor Agregado.** Ahora bien, existen casos en que un cambio en la clasificación arancelaria no resulta suficiente para garantizar que el producto respectivo ha sido sometido a una transformación sustancial. Por ejemplo, cuando en el *Sistema Armonizado*, la clasificación arancelaria para las partes o insumos es la misma que para el producto final, no habrá nunca un cambio en la clasificación arancelaria, por lo cual no se podrá aplicar el criterio del cambio de clasificación arancelaria.

Además, existen innumerables productos que incorporan enorme cantidad de insumos, razón por la cual resulta imposible desde el punto de vista práctico poder controlar el cambio de clasificación de todos ellos. Y es por eso que, en dichos casos, resulta más conveniente valerse de la metodología de utilización de porcentajes *ad valorem*.

Este criterio tiene dos vertientes:

a) **la utilización de porcentajes máximos de contenido importado del producto, y;**

b) **la utilización de porcentajes mínimos de contenido doméstico (o regional) del producto, o de valor agregado mínimo.** En estos casos, se negocian porcentajes que deberá satisfacer el producto importado para que sea considerado como originario.

La metodología para determinar esos porcentajes consiste en desagregar por rubros los componentes del producto importado²¹, traduciendo cuantitativamente cada componente en forma porcentual; averiguando la nacionalidad de cada componente para realizar, por último; una sumatoria de los componentes referidos. Si los porcentajes satisfacen el porcentaje negociado, entonces al producto se le confiere origen correspondiente.

A título de ejemplo, en las negociaciones del Acuerdo de Norte América de Libre Comercio (NAFTA), la utilización de porcentajes mínimos de contenido doméstico o regional se basa en dos metodologías distintas y de libre opción por parte del exportador. Una se basa en el **Valor de Transacción del bien final**; y la otra en su **Costo Neto**.

En términos muy generales, para determinar el **porcentaje de contenido regional** simplemente hay que cuantificar las proporciones de los valores correspondientes a valor agregado regional y valor de insumos y procesos de producción extranjeros. Si el primer valor es igual o superior al mínimo que indique la regla de origen correspondiente a ese producto, entonces el mismo califica como «*originario*».

Ya sea que se utilice el método de **valor de transacción** o el **método de costo neto**, la diferencia estriba en la base de valor total del bien a la cual se le va a restar el valor de los materiales no originarios utilizados en su producción. Esa base se llama, en cada caso, costo neto y valor de transacción.

En el caso del **valor de transacción**, esa base es el valor de transacción determinado conforme a los criterios de determinación de valor estipulados en el *Código de Valoración Aduanera* aprobado a nivel de la OMC. En términos simples, ese valor es el que indique la factura comercial de compraventa del producto, procediéndose a ajustar negativa o positivamente dicho precio simplemente con el propósito de obtener un precio que refleje objetivamente una relación comercial normal.

Al igual que en materia de valoración aduanera, se aplican aquí ciertos criterios lógicos que deshabilitarían la aplicación de este método, como son las relaciones entre comprador y vendedor que puedan afectar la objetividad del precio, el hecho de que la transacción no corresponda a una venta sino a otra relación contractual no traslativa del dominio, u otra serie de elementos que puedan sesgar el precio señalado en la factura y que harían perder la objetividad en la valoración de la mercancía correspondiente.

²⁰ ALADI. Cuadernos de la ALADI N° 1. Régimen de Origen. Vide: www.aladi.org.

Al momento del despacho de la mercadería, no se acompañaron los certificados de origen y cuando se los agregó se lo hizo en forma tardía, y, en algunos casos, hasta formalmente incorrecta por ausencia de fecha y por no emanar de las entidades nacionales correspondientes.-

En el caso del **costo neto**, el cómputo es un tanto más engorroso. La base de valor, o costo neto del producto, está compuesto por su costo total, menos los costos de promoción de ventas, comercialización y de servicios posteriores a la venta, regalías, embarque y reempaque, y los costos de intereses «no admisibles» (vale decir, intereses a cargo del productor sobre sus obligaciones financieras, y que resulten superiores en diez puntos porcentuales a los intereses por obligaciones de deuda emitidas por los Gobiernos de cada Parte). De ese modo, el costo total del producto está compuesto por la suma de los costos de materiales directos de fabricación, la mano de obra directa y costos y gastos directos e indirectos de fabricación. Al costo neto, entonces, se le sustrae el valor de los materiales no originarios incorporados en el producto.

Eso sí, ya sea que se utilice uno u otro método, el valor de los materiales no originarios se determinará de conformidad con el *Código de Valoración Aduanera del GATT*.

Los inconvenientes que tiene este criterio radican en que resulta difícil negociar las listas de rubros componentes de los productos y, sobre todo, resulta problemático la verificación de los contenidos locales o importados a nivel de contabilidad y para ello, se deben practicar complejas investigaciones. Es por ello que, este criterio sea con mayor frecuencia fuente de conflictos. Por último, se prefiere la utilización de la segunda vertiente, es decir, la utilización de contenidos locales o regionales, que la primera, ya que a los efectos de la verificación del origen resulta más fácil medir la utilización de insumos de la región, que la utilización de insumos provenientes del resto del mundo.

El criterio del “*valor agregado*” ha sido elogiado por su simplicidad y precisión, pero sin embargo, como se ha señalado precedentemente, la variedad de métodos de cálculo que se aplican, así como la relativa flexibilidad de ciertos datos (márgenes de beneficio, cálculo de los gastos generales, fluctuación de los precios de mercado y de los cambios de moneda, etc.), pueden implicar cierta confusión y han dado lugar a ciertas y fundadas críticas.²² Ahora, los porcentajes correspondientes, varían en los acuerdos que aplican un régimen propio. Así, por ejemplo, en el MERCOSUR, los materiales no originarios no pueden exceder del 40%.

• **Proceso Productivo Específico.** Este método consiste en la elaboración y determinación de procesos específicos, que pueden, o bien conferir, o bien, excluir el origen de los productos. En otras palabras, se determinan – producto por producto – cuáles son los procesos de elaboración o fabricación que se requerirán, los que adicionalmente, deberán ejecutarse en el país aspirante del origen, para que un producto sea considerado originario de dicho territorio aduanero. O de manera inversa, se elaboran listas de procesos de fabricación o elaboración de los productos que, si son ejecutados en el país que aspira al origen, no se le concederá o atribuirá el origen referido.

Este criterio, si bien es el mejor para solucionar problemas muy específicos, es el más permeable a los “*lobbys sectoriales*”, y por tanto, el más susceptible a la arbitrariedad. Así, resulta extremadamente problemático y engorroso listar una gran cantidad de procesos de elaboración o fabricación para los productos que se comercializan. Además, en el caso del método negativo de exclusión del origen, resulta también muy trabajoso estipular si otros procesos de fabricación que consiguiesen utilizarse otorgan o deniegan el origen. Finalmente, las listas respectivas deben ser objeto de constante actualización que las mantengan *aggiornadas* en relación a los constantes cambios tecnológicos.

En resumen, este criterio consiste en definir las etapas u operaciones manufactureras que deben hacerse (o no hacerse) para que se otorgue origen al producto terminado. De ese modo, las operaciones oportunamente consideradas serán aquellas que confieren al producto sus características esenciales, y naturalmente diferirán para cada bien. Este criterio ofrece la ventaja de ser claro y preciso, y permite utilizar parámetros

²¹ Materias primas, mano de obra, utilidad, embalaje, envasado, transporte, seguro, derechos de exportación, flete, etc, dependiendo de si se trabaja sobre la base de precios *ex – factory*, FOB, CIF o *into – factory* (delivery) en orden ascendente.

²² Para un estudio detallado de la cuestión, *vide* al respecto: S.L. SHERMAN y H. GLASHOFF, *Customs Valuation: Commentary on the GATT Customs Valuation Code*, Washington D.C., 1988, págs. 272 y *ssgg*.

La empresa JM LTDA. se excusó arguyendo que había cometido un error (aunque luego se presentó negando la comisión de la infracción) y afirmó que pagaría las sumas abonadas en menos dado que según la preceptiva incidente de omitirse el certificado de origen MERCOSUR, debió aplicarse la tributación para mercaderías extrazona.-

adaptados a cada producto²³, resulta objetivo²⁴, y garantiza cierta coherencia, pero sin embargo, el establecimiento de criterios distintos para cada producto puede resultar ciertamente laborioso. Por otra parte, las diferencias entre los diversos modelos de cada producto, y la evolución tecnológica de que son objeto ciertos artículos, pueden añadir cierto grado de complejidad.

VII. LOS REQUISITOS ESPECÍFICOS DE ORIGEN

Los criterios preanalizados, poseen un carácter esencialmente genérico de modo tal que – en muchas ocasiones – no bastan para determinar si ciertas mercancías pueden calificar en forma adecuada como originarias. Y ello porque, o bien el nivel de desarrollo de una producción resulta demasiado sensible, o bien, el interés de un país en incentivar la utilización de tecnologías que propicien la competitividad, dificulta la determinación referida, etc.; y de ahí la necesidad de establecer, junto a los criterios de carácter general, condiciones que supongan requisitos más exigentes o más flexibles, según los casos.

Estas condiciones referidas serán aplicables a determinadas mercancías, con la finalidad de contemplar las especificidades de la industria de los países que participan de un acuerdo preferencial.

Frecuentemente los requisitos específicos de origen, resultan de una combinación de los diferentes criterios generales de calificación. Estos requisitos suelen quedar registrados en listas especiales que van incluidas como *Anexo* a los diferentes acuerdos preferenciales.

En tal sentido, el productor deberá tomar en cuenta que los requisitos específicos de origen prevalecerán sobre los criterios generales de calificación, por lo cual será necesario verificar en primer lugar si el producto que se intenta exportar tiene fijado un requisito específico, para luego recién determinar si cumple o no con alguno o algunos de los requisitos generales, y entonces sí, atribuir (o no) el origen respectivo.

VIII. FECHA DE EMISIÓN Y PLAZO DE VALIDEZ DE LOS CERTIFICADOS DE ORIGEN

En el caso del Régimen General del MERCOSUR, el certificado de origen debe ser emitido por la autoridad certificadora en la misma fecha de la factura comercial o dentro de los 60 días posteriores, siendo su validez de 180 días a partir de la fecha de su emisión.

En algunos acuerdos la situación es similar a la señalada precedentemente, pero con el límite de 10 días hábiles después del embarque definitivo de las mercancías.

En el caso de los “*acuerdos de nueva generación*”, generalmente no existe una fecha precisa para su emisión, pero el exportador debe tomar en cuenta que el importador debe tener el original del certificado de origen al momento de efectuar la declaración aduanera, siendo en ese caso la vigencia del certificado, de un año a partir de su firma por el exportador.²⁵

IX. EL TRATAMIENTO ACUMULATIVO A LOS EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL ORIGEN

El **tratamiento acumulativo** se puede definir como el principio en virtud del cual los insumos originarios de uno de los países de un acuerdo preferencial, que se utilizan en la elaboración de cualquier mercancía en otro Estado Miembro, son tratados como si fueran originarios del país en el cual ha tenido lugar la elaboración final de dicho producto.²⁶

²³ PELECHA ZOZAYA, F. *Hacienda Pública y Derecho Comunitario*. Tomo II. Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Escuela de Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda del Reino de España. Madrid. 1994, pág. 126.

²⁴ Sin embargo, al respecto se han suscitado fuertes críticas, a nivel de la CEE, en especial, en lo que refiere a las reglas de origen en materia de fotocopiadoras y circuitos integrados. Vide VERMULST, E. y WAER, P., “European Community Rules of Origin as Commercial Policy Instruments?”, *Journal of World Trade*, 1990, núm. 3, Nota 48, pág. 62.

²⁵ ALADI. *Cuadernos de la ALADI N° 1. Régimen de Origen*. Vide: www.aladi.org.

²⁶ *Ibidem*.

Si bien la imputada estuvo de acuerdo en la liquidación de tributos reconociendo su error no puede soslayarse el hecho de que el tenor del artículo 287 de la Ley N° 13.318, el error no enerva la responsabilidad en que incurrió el agente, despachante de aduana, (artículo 284 de la Ley N° 13.318 y artículo 11 de la Ley N° 13.395).-

En los denominados “Acuerdos de Nueva Generación”²⁷ (como por ejemplo, el NAFTA), se establece que el productor que acumule el valor regional incorporado por sus proveedores no podrá utilizar el Valor de Transacción para calcular el Valor de Contenido Regional, sino que deberá utilizar el Costo Neto. Asimismo, el productor considerará como propia la declaración de sus proveedores, haciéndose acreedor a las sanciones que en su caso se deriven.²⁸

X. LA EXPEDICIÓN DIRECTA

Para beneficiarse de los tratamientos preferenciales otorgados en los distintos acuerdos – además de ser originarias – las mercancías respectivas, que van a ser exportadas deben ser transportadas directamente desde el país exportador al país importador, de modo tal que las autoridades de aplicación en el país otorgante de la preferencia puedan verificar que los productos importados son los mismos que salieron del país exportador, no habiendo sido objeto de ninguna manipulación, sustitución o elaboración posterior, ni ingreso clandestino al torrente comercial de terceros países.²⁹

En todos los acuerdos, las disposiciones sobre expedición directa son prácticamente las mismas y se basan en los siguientes conceptos³⁰:

- El transporte se efectúa sin pasar por un tercer país.
- Si el transporte se realiza pasando por el territorio de un tercer país, ello debe estar justificado por razones geográficas (caso de Bolivia o Paraguay) o por requerimientos o necesidades del transporte.
- Las mercancías transportadas en tránsito por terceros países pueden ser almacenadas temporalmente o transbordadas, siempre que hayan permanecido bajo control de las autoridades aduaneras del país de tránsito.
- Las mercancías no deben estar destinadas, en el país de tránsito, al comercio o al uso interno, ni pueden ser sometidas a ninguna operación distinta a la carga y descarga, o el manipuleo para mantenerlas en buenas condiciones.

²⁷ A diferencia de los Acuerdos celebrados en la década de los años 80, los “Acuerdos de Nueva Generación”, que han nacido al amparo conceptual del “regionalismo abierto”, presentan – según lo ha expresado prestigiosa Doctrina (Vide: PASTORI, A. *Manual de Formación. Curso de Comercio Exterior*. Fundación Banco de Boston. 2003); las características de verdaderos acuerdos de libre comercio, a saber:

- i) Amplia cobertura de productos que alcanza el universo arancelario con un programa de desgravación lineal y automático aplicado de acuerdo con un cronograma preestablecido;
 - ii) Listas de productos que cumplen un programa de liberación diferido conforme a la sensibilidad de las economías de sus signatarios. En general contienen reducidas listas de productos que se mantienen al margen del programa de liberación establecido;
 - iii) Compromisos de armonización de políticas macroeconómicas, fundamentalmente de aquellas vinculadas a los flujos de comercio;
 - iv) Eliminación total de las restricciones no arancelarias que se hubieran declarado a texto expreso (únicas aplicables transitoriamente). En términos generales se establece la eliminación total de restricciones no arancelarias;
 - v) Normas de origen y mecanismos de salvaguardia regulados por una normativa común. Se establecen normas específicas en cada una de dichas materias, que garantizan la transferencia de su aplicación entre las Partes, evitando situaciones discriminatorias entre las mismas;
 - vi) Normas específicas para la solución de las diferencias que puedan suscitarse en la aplicación de cualquiera de los Instrumentos del Acuerdo;
 - vii) Liberalización del comercio de servicios o, en su defecto, disposición expresa de proceder a su liberación mediante negociaciones;
 - viii) Normas para promover y proteger las inversiones recíprocas;
 - ix) Adopción de compromisos para facilitar la Integración física de las Partes, sea a través de las vías de comunicación u otros medios de prestación de servicios, y;
- Disposiciones en materia de intercambio y cooperación en distintas áreas (energética, informática, telecomunicaciones, entre otras).

²⁸ ALADI. *Cuadernos de la ALADI N° 1. Régimen de Origen*. Vide: www.aladi.org.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ *Ibidem*.

Por demás no se trata de una mera irregularidad sino de una irregularidad de relevancia sobre la percepción de tributos en beneficio del administrado y en perjuicio del órgano recaudador.-

No interesa que en la documentación agregada al momento del despacho, estuvieran los datos que habilitan a gozar de los beneficios correspondientes porque no se agregó ni

XI. DECLARACIÓN, CERTIFICACIÓN Y COMPROBACIÓN DEL ORIGEN

En estos aspectos las normas de origen aplicadas, al nivel de cualquier Acuerdo Preferencial, presentan marcadas diferencias, pero resultan indispensables.

Existen dos sistemas de certificación del origen: por un lado, el que se utiliza en varios de los “acuerdos de nueva generación”, que consiste básicamente en la “autocertificación” por parte del exportador o proveedor del producto el que – declaración jurada mediante – se responsabiliza de manera directa por el contenido y formalidad del certificado de origen correspondiente; y por otro lado, el sistema de la certificación mediante una entidad estatal o una “entidad delegada”.

A título de ejemplo, tanto en la Resolución 78 de la ALADI como en el Régimen General de Origen del MERCOSUR se establece como principio general la obligación de acompañar los documentos de exportación con una declaración que acredite el cumplimiento de los requisitos de origen que corresponden de acuerdo con su calificación, y el origen debe estar certificado por una «Autoridad Gubernamental», habilitada a tal efecto por el país Miembro exportador, o por una “entidad gremial” que actúa «bajo la supervisión y vigilancia» de la “Autoridad Gubernamental” respectiva³¹ (en el caso de nuestro país, por ejemplo, la Cámara de Industrias o la Cámara Nacional de Comercio, entre otras).

Lo mismo acontece con las previsiones adoptadas en torno a la «emisión de los certificados de origen» y al régimen de «sanciones».

XII. LOS CERTIFICADOS DE ORIGEN

La Declaración que acredita el cumplimiento de los requisitos de origen que corresponden conforme a la calificación de los productos negociados, debe ser registrada en «el formulario tipo» adoptado por cada Acuerdo Preferencial, al respecto.

Así, por ejemplo, El MERCOSUR ha adoptado un formulario, en el que se deben identificar con precisión los datos correspondientes al exportador, al importador, al puerto o lugar de embarque de la mercadería, al medio de transporte, al peso neto de la mercadería, su valor FOB en dólares, etcétera, en los diferentes “campos” del certificado respectivo.

XIII. LA NORMATIVA MERCOSUR EN MATERIA DE ORIGEN

El Tratado de Asunción de 1991 que dio nacimiento al MERCOSUR, se formalizó como un Acuerdo de Alcance Parcial de Complementación Económica (AAPCE N° 18), suscrito en el marco de la ALADI.

Luego, el Octavo Protocolo Adicional del Acuerdo estableció “El Reglamento de Origen del MERCOSUR”, y actualizó las normas de origen establecidas en el Acuerdo.

Más adelante, el Consejo Mercado Común (CMC) y la Comisión de Comercio del MERCOSUR (CCM), adoptaron – respectivamente – la Decisión N° 6/94 del CMC y la Directiva N° 12/96 de la CCM, oportunamente modificada por la Directiva N° 4/2000 de la CCM.

Asimismo, conforme lo define el Octavo Protocolo Adicional del AAPCE N° 18, el certificado de origen es el documento que permite acreditar el origen de las mercaderías entre los distintos Estados Partes, por lo cual, constituye un medio de prueba que permite a los Estados Miembros aplicar las preferencias arancelarias negociadas.

En el marco del AAPCE N° 18, la Directiva N° 12/96 de la CCM, en su Anexo I, estableció el “Instructivo para el control de los certificados de origen”, habiendo sido – como ya se anotara – actualizada por la Direc-

³¹ ALADI. Cuadernos de la ALADI N° 1. Régimen de Origen. Vide: www.aladi.org.

tempestivamente ni cumpliendo con la preceptiva de aplicación en el caso, el certificado de origen, lo que conlleva la aplicación de la sanción consiguiente.-

Según el Decreto 513/96 (que pone en vigencia en el país – arts. 38, 40, 42 del Protocolo de Ouro Preto – la Decisión 5/96 del Consejo del Mercado Común sobre Productos Sujetos al Régimen de origen del MERCOSUR) el Estado uruguayo necesariamente debe exigir certi-

tiva N° 4/2000 de la CCM, y finalmente recogido en el *Trigésimonoveno Protocolo Adicional al AAPCE N° 18*, que incorporó a dicho Acuerdo los Instructivos para “el control de los certificados de origen por parte de las Administraciones Aduaneras” y para “las Entidades Habilitadas para la Emisión de Certificados de Origen”, así como *Notas Aclaratorias* que figuran como *Anexos I, II y III* respectivamente, del *Protocolo* antedicho, y por tanto forman parte del mismo.

Ulteriormente, diversas normas comunitarias han contemplado situaciones especiales con relación al tema del origen, pero lo esencial en relación al punto analizado, se encuentra recogido en las disposiciones precitadas.

XIV. LOS ERRORES FORMALES EN LOS CERTIFICADOS DE ORIGEN. UN PROBLEMA ARTIFICIAL GENERADO POR LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA

En la confección de los certificados de origen, huelga decirlo, pueden cometerse errores que cuestionen el contenido del mismo. El Régimen General de Origen del MERCOSUR, al igual que la totalidad de los regímenes comunitarios que regulan la situación en el marco de un acuerdo preferencial,

El tema mencionado posee una enorme trascendencia práctica, ya que – a simple título de ejemplo – una mercadería negociada en el AAPCE N° 18 que cumpla con los requisitos de origen d³² el MERCOSUR en caso de considerarse que el error cometido en el certificado (o incluso ante la inexistencia del mismo), deberá pagar el arancel externo común y quedar sometido a una sanción. Si bien resulta discutible la posibilidad de imponer una sanción en aquellos casos en los cuales el certificado de origen no se encuentre vigente (aún cuando se pueda probar que la mercadería es originaria de un Estado Parte del MERCOSUR, porque cumple con los requisitos debidos); no parece razonable ni adecuado a Derecho que se pretenda desconocer el mismo, ante la existencia de lo que se ha dado en llamar “errores formales”, y que el propio Reglamento de Origen define como “*aquellos errores que no modifican la calificación del origen de la mercadería*”.

Por tanto, el punto de análisis pasará por determinar qué tipo de error “*modifica la calificación del origen de la mercadería*”. Y en nuestra opinión, únicamente la falsedad de la información aportada a la “*entidad certificante*”, podrá generar una pérdida de la preferencia acordada por la consiguiente “*caída del certificado*”, cuyo contenido habrá sido falseado o adulterado. Por el contrario, **cualquier error que no implique falsificar o desnaturalizar la información aportada, esto es, cualquier error que se vincule a la elaboración del certificado de origen correspondiente, deberá ser considerado como un “error formal” y por tanto, susceptible de ser saneado mediante una Nota de Rectificación**, tal y como prevé el propio Reglamento de Origen del MERCOSUR.

No solo la normativa vigente y la jurisprudencia nacional y regional (tal como se verá *a posteriori*), se han pronunciado en el sentido postulado, sino que, el estricto sentido común indica que **no puede castigarse con la pérdida de una preferencia arancelaria y la imposición de una sanción, un error que no sea el correlato inmediato de una maniobra, ardid o procedimiento doloso que apunte a obtener de manera espúrea e irregular una ventaja arancelaria o tributaria**.

Este mismo criterio, es el recogido por la doctrina de la UNIÓN EUROPEA que – para situaciones análogas a la mencionada – se ha pronunciado categóricamente, afirmando lo siguiente: “*el que en un certificado de origen figure una incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía a la que se refiere, no invalida el certificado como tal, ya que el objeto del mismo es acreditar que la mercancía a que se refiere... es originaria de un determinado país, y no acertar con la correcta clasificación arancelaria de la misma, aunque por supuesto, ello sea deseable. Resulta, por tanto, absolutamente improcedente la práctica – basada, en el mejor de los casos, en criterios de actuación administrativa que, como es lógico, no son fuente de Derecho – de*

³² LABANDERA, P. “Los errores formales en los certificados de origen. Un problema artificial generado por la Administración Aduanera”, en *Revista Comercio Exterior – Setiembre 2003 – N° 20*, págs. 44/45.

ficado de origen a las importaciones de bienes provenientes de países del MERCOSUR, documento que, de no presentarse, determina que la importación deba pagar el Arancel Externo Común y no el pactado para países intrazona.-

De esta manera esta norma implica, para los importadores la carga de presentar el certificado de origen si desean que las mercaderías despachadas puedan acogerse a los beneficios

*determinadas administraciones que rechazan aquellos certificados de origen en los que no figura la correcta clasificación arancelaria de las mercancías a que se refieren”.*³³

En similar sentido, cabe recordar pronunciamientos de la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA ARGENTINA, que tanto en los casos de certificados emitidos con descripción vaga o genérica de la mercadería, y por tanto, cuestionados por alguna autoridad aduanera; como en los casos de certificados emitidos con un error en la invocación de las normas de origen o del Acuerdo, ha sentado jurisprudencia constante, zanjando la cuestión, y disponiendo que tales errores, eran errores formales que no podía obstar el otorgamiento del beneficio arancelario pretendido por los Estados Signatarios.

Así lo sostuvo, entre otros pronunciamientos, en el fallo “Mercedes Benz Arg. S.A. (TF 8010-A)”, de 21 de diciembre de 1999, y lo ratificó en el fallo dictado en los Autos “Mercedes Benz Arg. (TF 8011-A)” del mismo 21 de diciembre de 1999, y luego en Autos “Autolatina Arg. S.A. (TF 8386-A)” del 2 de agosto de 2000. En este último pronunciamiento la CORTE ARGENTINA confirmó el decisorio de fecha 7 de septiembre de 1998 de la Cámara en lo Contencioso Administrativo, Sala V, que había manifestado lo siguiente: “En definitiva del análisis de las probanzas obrantes en autos surge la coincidencia entre los documentos en cuestión (obviamente dejando de lado los errores materiales que la sentencia del Tribunal Fiscal admite...); por lo que mal puede entenderse que la mercadería importada no se encuentra amparada por la documentación obrante en estas actuaciones (considerando V del fallo)”.

También algunos de nuestros Tribunales de Apelaciones en lo Civil, se han expedido en igual línea conceptual.³⁴

¿Por qué afirmamos que no puede castigarse con la pérdida de una preferencia arancelaria y la imposición de una sanción, un error que no sea el correlato inmediato de una maniobra, ardid o procedimiento doloso ?, fundamentalmente por tres razones, a saber:

- **La finalidad perseguida por los Estados Partes al momento de constituir el Acuerdo Preferencial Comercial respectivo.** Resulta un hecho notorio que el MERCOSUR constituye la culminación de un proceso de toma común de conciencia entre las Naciones de la región, cuyo fin primordial es la integración y la complementación de sus sectores productivos. Y dicha integración “horizontal”, necesariamente se da – en muchos casos – aprovechando los avances tecnológicos de extra zona, (partes o piezas) para agregarle mano de obra (y algún insumo) regional, de manera tal que, se alcance un mayor grado de competitividad en el mercado internacional. Es claro que, ningún acuerdo comercial entre países de menor desarrollo económico relativo, “castiga”, “traba” o “impide, de manera directa o indirecta”, la creación o fabricación complementaria de bienes de capital con productos de extra zona. Lo contrario sería resignarse a utilizar maquinaria vetusta, de bajo rendimiento y por tanto, sin posibilidad alguna de generar mayor competitividad. Lógicamente, tal finalidad no puede ser un “cheque en blanco” para incumplir la normativa vigente, pero tampoco dicha normativa puede ser interpretada “a contra natura” de su expresa finalidad, ya que la integración y complementación productiva premencionadas, constituyen una clara definición de la política legislativa y por ello, el ordenamiento jurídico interno no puede contradecir, dificultar u omitir en su implementación.

- **La duda existente debe amparar al Administrado, como corolario del principio jurídico “in dubio pro administrado”.** En la especie analizada, no debemos olvidar dos cosas: en primer lugar, que el certificado de origen es meramente instrumental, siendo un medio de prueba que facilita la tarea de imputar la mercadería al arancel especial al cual ampara, pero no tiene carácter sacramental, ya que de otra forma, y ante cualquier anomalía que el certificado presente, se debería desechar el mismo, desvirtuándose en la práctica mediante exigencias meramente formales, los acuerdos en los cuales nuestro país se encuentra in-

³³ PELECHÁ ZOZAYA, F. *El origen de las mercancías en el régimen aduanero de la Unión Europea*. Ed. Marcial Pons. Madrid. 1999, pág. 66.

³⁴ Ver al respecto: Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1er. Turno, sentencia N° 249/2003 de 3 de septiembre de 2003. Ministro Redactor: Dr. Eduardo Vázquez (*inédita*).

del MERCOSUR en las situaciones previstas en el listado (Conf. González Berro en Revista de Comercio Exterior y Aduana N° 5, 1998, pág. 43 y ss.) y en aquellas otras en que también la Dirección Nacional de Aduanas puede exigir certificado de origen para otorgar beneficios del MERCOSUR.-

serto. Así, con enorme lucidez, ha expresado la *Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III*, de la República Argentina, en los Autos "*Café la Virginia S.A.*", de fecha 5 de febrero de 1997 que, "*el haberse deslizado un error al indicar la posición arancelaria, no aparece con entidad suficiente como para obstar a la procedencia de la exención de los tributos aduaneros, dado que el certificado de origen se refiere concretamente a la mercadería importada y no fue cuestionada por el organismo fiscal que reuniera todos los demás requisitos que exigen las normas que regulan el régimen correspondiente*". Y en segundo lugar, que, tal como han sostenido también de manera invariable nuestra doctrina especializada y nuestra jurisprudencia, en caso de duda respecto de la supuesta comisión de alguna infracción aduanera, corresponde la absolución del denunciado, esto es, en materia contencioso aduanera, la duda favorece al denunciado.³⁵

• **La presunta responsabilidad que se intenta atribuir en los casos de error que no provengan de una maniobra dolosa, no puede ser analizada de manera rígida.** Recuerda la doctrina que a los efectos de determinar el actuar de un agente "*no basta con la mera creencia, librada a la subjetividad del agente para la existencia de la buena fe, sino que es preciso que el agente ponga la diligencia necesaria para alcanzar – aún cuando no lo consiga – un exacto conocimiento de las cosas que patentice en el resultado negativo para conocer lo verdadero, un esfuerzo inoperante dentro de lo normal. Por ello, y aquí es donde se pone de relieve que debemos evadirnos del mundo subjetivo y de todo fundamento psicológico – es necesario un módulo para acreditar si la diligencia y el esfuerzo de la gente para interiorizarse del verdadero estado de las cosas es el que debe exigirse normalmente al caer en la valoración de las circunstancias, debemos recurrir a la conciencia objetiva que se exterioriza en un tipo o medida – para lo usual y no lo extraordinario – como puede ser la conducta de un buen padre de familia o de hombre medio*".³⁶ Y en línea similar, ya sostenía el tratadista ARIOSTO GONZÁLEZ que, en materia aduanera y en nuestra legislación no existe responsabilidad toda vez que "*el tercero demuestre plenamente su calidad de extraño al acto fraudulento*".³⁷ Si bien es cierto que en materia de contencioso aduanero, la normativa correspondiente (que data de hace casi 30 años), consagra una hipótesis de responsabilidad objetiva, dicho concepto ha ido siendo desalojado con el paso del tiempo por prestigiosa doctrina y jurisprudencia nacional, la cual ha comenzado a edificar el concepto de "*benignidad*", o por lo menos de "*flexibilidad*" o "*liberalidad*", para situaciones análogas a la analizada en que la actuación (incluso dolosa) de un tercero, completamente ajena al perjudicado, y toda vez que este último, sin apartarse de la legislación vigente, haya cumplido a cabalidad con los requisitos que el sentido común encomienda, no da lugar a la imputación de una infracción aduanera. Así, se ha dado una atenuación – cada vez más nítida, de nuestra jurisprudencia – del principio de responsabilidad objetiva consagrado en el artículo 287 de la Ley N° 13.318.³⁸ En esta misma línea, prestigiosa doctrina ha sostenido que "*el artículo 287 no descarta la relevancia del elemento subjetivo de la infracción, sino que incrimina la infracción aduanera en todos los grados de culpabilidad; esto es, el principio rector en materia aduanera es las infracciones se castigan siempre a simple título de culpa. El elemento subjetivo por ende, sigue siendo relevante, ya que el sujeto pasivo podrá exonerarse de responsabilidad si demuestra haber actuado con toda la diligencia exigida jurídicamente en el caso*".³⁹ Por ello, lo expresado precedentemente, en casos como el que se analiza, donde no puede probarse fehacientemente la existencia de una maniobra o procedimiento doloso destinado a perjudicar la renta fiscal, no corresponde imputar responsabilidad alguna al solicitante de la operación, ya que el mismo cumplió a cabalidad con todos los requisitos exigidos y manejando la

³⁵ FARACCHIO, J.P. *Tratado de Derecho Aduanero y Portuario, Tomo II*, págs. 842, 847 y 848 Ed. Amalio Fernández; y *Revista La Justicia Uruguaya*, casos N° 9641, 10.466, 11.842, entre otros.

³⁶ BORGA, O. *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo II. Buenos Aires. 1984, pág. 409.

³⁷ GONZÁLEZ, A. *Tratado de Derecho Aduanero Uruguayo*, T. II, Montevideo. 1964, pág. 300.

³⁸ *Revista La Justicia Uruguaya*, casos N° 6750, 8470, 9776, 9641, 9808, 9917, 10.483, 11.842, entre otros.

³⁹ FERRARI, R. "La responsabilidad prevista en el art. 287 de la Ley N° 13.318 (Régimen represivo aduanero), ¿ es objetiva ?", en *Revista de Comercio Exterior y Aduana*, N° 3/1997. F.C.U. 1997, pág. 72.

Ante la ausencia de presentación tempestiva y formalmente correcta de los certificados de origen, no cabe sino la aplicación de la imposición del Arancel extrazona por lo que la solución de primera instancia será ratificada en el grado.-

Por tales fundamentos, normas citadas y concordantes el Tribunal

información existente, y el error, aún cuando se verifique, no modifica la calidad de originario del producto correspondiente.

15. TIPIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES VINCULADAS AL ORIGEN DE LA MERCADERÍA

Reza la Ley N° 13.318, norma “madre” en materia de represivo y contencioso aduanero, en su artículo 246, lo siguiente:

“Art. 246. Se considera que existe diferencia cuando se comprueba, al hacerse las verificaciones del caso, que si se hubiesen seguido las declaraciones, datos o indicaciones del solicitante, el Fisco se habría perjudicado en la percepción de la renta encontrándose mercaderías o efectos en los siguientes casos:

1°. Operaciones de importación o despacho:

A) *de especie, origen o procedencia diversos...”,*

Esto es, ontológicamente, toda irregularidad aduanera en materia de origen (vinculada al certificado, a la calificación, etc.), constituye una “Diferencia” que se castiga, según lo expresa el artículo 247 de la misma ley “madre”, con una multa equivalente al “monto de los tributos en que se habría perjudicado el Fisco por la infracción”.

Sin embargo, la jurisprudencia mayoritaria ha venido sosteniendo desde hace varios años que, en casos como el analizado, si la detección de la infracción respectiva se realiza en un *control a posteriori* del despacho de importación respectivo, dicha situación se tipifica como una “Defraudación”, infracción prevista por el artículo 251 de la Ley “madre”⁴⁰, y se sanciona con una multa “igual al doble del importe de los gravámenes adeudados, siendo éstos, también, de cargo del infractor”⁴¹, es decir, exactamente el doble que para el caso de la “Diferencia”.⁴²

Según se expresará a continuación, no se cuestiona el procedimiento del *control a posteriori*, sino que por el contrario, entendemos que aquella irregularidad que constituía una “Diferencia” hasta el momento del desaduanamiento de la mercadería, no puede “transformarse” en una “Defraudación” por el simple hecho del acto administrativo de autorización que implica dicho desaduanamiento, y menos aún, teniendo en cuenta que la tipificación en este último caso, es más gravosa (exactamente el doble) para el administrado.

¿Por qué?, por lo que se fundamentará a continuación.

Ni en el Código Aduanero ni en la normativa aduanera correspondiente, existe un tratamiento autónomo del procedimiento de Inspección, aunque diversos artículos de estos cuerpos normativos, sí refieren al derecho de la Administración Aduanera a comprobar lo declarado por el interesado e, incluso, como veremos, dejan la puerta abierta a que dicha Administración durante un plazo determinado, descubra lo no declarado y practique la liquidación de los derechos correspondientes, distinta de la que se deriva de los datos oportunamente consignados en la declaración original del interesado.⁴³

En tal sentido cabe recordar que, en principio, los resultados de la declaración mencionada servirán de base para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero en que se incluyan las mercaderías declaradas así como la tributación debida, de modo tal que, cuando de dicha comprobación no se deduzcan datos distintos de los consignados en la declaración, no existirá ningún tipo de problema.

Pero por el contrario, toda vez que los mismos no coincidan, estaremos en presencia de una potencial infracción aduanera.

⁴⁰ “Art. 251. Se considera que existe defraudación en toda operación, manejo, acción u omisión, realizada con la colaboración de empleados o sin ella, que, desconociendo las leyes, reglamentos o decretos, se traduzca o pudiera traducirse, si pasase inadvertida en una pérdida de renta fiscal o en aumento de responsabilidad para el Fisco, y siempre que el hecho no esté comprendido en las prescripciones de los artículos 246 y 253”.

⁴¹ Artículo 252 de la Ley N° 13.318 de 28 de diciembre de 1964.

⁴² Ver en dicho sentido: LABANDERA IPATA, P. *Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Normativa Vigente. Anotada y Concordada*. FCU. Montevideo. 1995.

⁴³ A tales efectos, *vide in extenso*: LABANDERA, P. “El control a posteriori en materia aduanera. ¿Sensatez administrativa o discrecionalidad desmedida?”, en *Revista de Comercio Exterior y Aduana*, N° 6/2000, Sección Doctrina. FCU. 2000, págs. 53/71.

FALLA:

CONFIRMASE LA SENTENCIA APELADA CON COSTAS Y COSTOS DE PRECEPTO CARGO DEL RECURRENTE.-

Así, puede afirmarse que existen **tres formas o niveles de comprobación y/o inspección**, a saber:

1. El **control físico** de las mercaderías declaradas, con el objeto de deducir del mismo, en su caso, si los datos oportunamente consignados en la declaración son falsos, en todo o en parte, de cara al control físico efectuado de dichas mercaderías referidas en la declaración correspondiente.

2. El **control documental** de los datos declarados por el interesado en su propia declaración, con la finalidad de advertir, en su caso, las posibles contradicciones que puedan surgir de los datos consignados en la declaración o de la documentación anexa a la misma. A dichos efectos conviene recordar que el artículo 63 del Código Aduanero estatuye que la declaración correspondiente debe ser, “correcta, completa y exacta”.

3. El **control a posteriori** de los datos declarados, esto es, el control o inspección de los mismos una vez que la mercadería considerada ha sido desaduanada, pero permanece vigente el plazo de prescripción contemplado en la normativa vigente.

Durante mucho tiempo, el examen físico de las mercaderías presentadas a despacho de importación (o de exportación, en su caso), era prácticamente el único procedimiento de inspección en el ámbito aduanero.

En sistemas tributarios donde el peso de los derechos de aduana resulta trascendente en el estado de ingresos del presupuesto público, y además se cuenta con un volumen relativamente pequeño de comercio exterior, resulta aconsejable y posible, el control físico de todas las mercaderías a las que se refieren las declaraciones presentadas ante la Dirección Nacional de Aduanas.

Pero, actualmente, y esto es una constante a nivel de la mayoría de los países, no se dan las circunstancias que en otros momentos aconsejaron la práctica de inspecciones físicas de todas las mercaderías presentadas a despacho, razón por la cual se ha generalizado el control selectivo y el *control a posteriori*.

Ahora bien, el *control a posteriori* debe ser concebido como una comprobación que se fundamenta en el análisis de la documentación comercial o de otro tipo, referida a la importación considerada, o a otra operación posterior con las mismas mercancías, ya sea que la documentación esté en poder del declarante o en poder de otra persona, sin excluir – además – la posibilidad de que tal comprobación se pueda basar, al menos en parte, en la inspección física de la mercancía a que se refiere la declaración objeto de la revisión.

En tal sentido, en la medida en que esta declaración objeto de revisión se vincula con mercaderías a las que ya se les ha concedido el desaduanamiento correspondiente, lo normal será que, cuando el *control a posteriori* se lleva a cabo, dichas mercaderías se hayan enajenado o consumido. De ahí que, el *control a posteriori* que se realice a dichos efectos, sea un control basado en el análisis de los documentos referidos a la operación aduanera correspondiente.

Aunque, también resulta posible que, eventualmente, la mercancía a que se refiere la declaración que está siendo objeto de *control a posteriori* esté localizada o localizable cuando dicha inspección de control se lleve a cabo.

En este caso, el control respectivo podrá basarse – al menos en parte – en el reconocimiento físico de las mercaderías correspondientes.

Y el acceso preceptivo a dicha documentación reposa en una serie de fundamentos de corte jurídico, a cuya lectura y análisis nos remitimos a nuestro trabajo ya citado.⁴⁴

Por tanto, según resulta claro de lo expresado precedentemente, la tradicional actividad inspectora de la Administración Aduanera no puede centrarse únicamente en el reconocimiento físico de la mercadería a que una declaración se refiere, deduciéndose de tal reconocimiento si los datos consignados por el interesado en la declaración respectiva eran los adecuados o no, practicándose en el segundo caso, la liquidación complementaria correspondiente.

Es por ello que, al reconocimiento físico de las mercancías debe adicionarse la comprobación o inspección *a posteriori* de las declaraciones mencionadas, y **ese control a posteriori siempre es documental y no físico**.

Pero, en ambas situaciones, **resulta necesario compaginar los intereses de la Administración con la de los operadores económicos afectados**, para quienes la posibilidad de recaudación *a posteriori* significa en

⁴⁴ LABANDERA, P. “El control a posteriori...”.

OPORTUNAMENTE DEVUÉLVASE A LA SEDE A – QUO.-

Dra. Beatriz Fiorentino
Ministro

definitiva un cierto grado de inseguridad, al no conocer de manera firme el importe de los derechos que les corresponde abonar.

Por ello, es preciso **limitar en el tiempo la posibilidad de efectuar una recaudación *a posteriori*, dando de esta forma al deudor la seguridad de que, terminado dicho plazo (5 años, en nuestro ordenamiento jurídico), la liquidación se convierte en definitiva.**⁴⁵

Así pues, el principio de la tributación *a posteriori* estriba en que, cuando la DNA comprueba que la totalidad o parte de los derechos a la importación que son legalmente imputables a la mercadería no ha sido exigida al deudor, puede iniciarse una acción para la recaudación *a posteriori* de los mismos.

Por ello, al implantarse y admitirse como instrumento válido desde el punto de vista jurídico el *control a posteriori* por parte de la DNA, **se debe tomar a la «verificación» como comprensiva de la verificación física y la documental; y se la debe extender – indirectamente, pero solamente – hasta el momento en que se produce la prescripción de la obligación tributaria correspondiente.**⁴⁶

Dicha interpretación, no solo lógico - sistemática sino también teleológica de la normativa vigente, en nuestra opinión, no vulnera norma legal expresa alguna, y por ello opera como sustento jurídico del mecanismo de fiscalización preanalizado, pero también consagra un mandato jurídico muy claro, la tipificación respectiva que se haga de dicha irregularidad no puede variar la esencia de la infracción.

Por tanto, si antes del desaduanamiento respectivo dicha irregularidad debió haber sido tipificada como una “*Diferencia*”, el mero transcurso del tiempo – más aún cuando el eventual momento de la fiscalización depende únicamente de la Administración Aduanera – no puede hacer “*mutar*” la figura infraccional de “*Diferencia*” en “*Defraudación*”, generando para el administrado una responsabilidad tributaria equivalente al doble de lo que hubiera correspondido en el primer caso. No existe norma vigente alguna que permita o siquiera sugiera dicha transformación, y en la medida en que esa “*metamorfosis infraccional*” ocasiona un gravamen mayor para el administrado, la misma no puede ser aceptada.

16. CONCLUSIONES

- La *Directiva N° 4/2000 de la Comisión de Comercio del MERCOSUR*, internalizada en nuestro país, mediante un procedimiento de dudosa legalidad⁴⁷, por la *Orden del Día de la DNA N° 14/2000*, impone determinadas pautas para la elaboración, emisión y control de los Certificados de Origen que amparen mercancías provenientes de los países miembros del MERCOSUR.

- La normativa comunitaria otorga en forma expresa la posibilidad de subsanar los “*errores formales*” que padeciera el certificado. Dicha “*válvula de escape*”, no hace más que recoger los aspectos teleológicos del Acuerdo comercial suscrito entre los países. Y ello porque, si no se permitiese la corrección respectiva en los casos de errores como el analizado, cualquier error que sufriera el certificado al momento de su confección, lo tornaría inválido, y privaría al importador del régimen preferencial del que gozaba la mercadería, vulnerando el espíritu de los legisladores comunitarios al momento de consagrar determinadas preferencias económico – aduaneras.

- Es por ello que la norma correspondiente, apunta definitivamente a determinar que **lo relevante es la identidad, esto es, que la mercadería importada se trate de la misma que se quiere beneficiar en los acuerdos celebrados entre los Estados Partes del mismo**, y que en caso de detectarse “*errores formales*”, no se deseche la aplicabilidad del certificado de origen, permitiéndose su perfeccionamiento.

- Ahora, **¿quién es la autoridad encargada de analizar, primero; y determinar/certificar, después si una mercadería cumple con los requisitos de origen oportunamente negociados?** : aquella en quien los propios

⁴⁵ LABANDERA, P. “La Prescripción en el Derecho Aduanero”; en *Revista de Comercio Exterior y Aduana N° 3/1997*. FCU. 1997.

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ Vide en dicho sentido: LABANDERA, P. Naturaleza jurídica de las Órdenes del Día de la Dirección Nacional de Aduanas. Consecuencias respecto de los administrados”, en *Revista de Comercio Exterior y Aduana – 7/2003*, Sección Doctrina. FCU. 2003, págs. 9/14.

Dr. Luis María Simón
Ministro

Dra. Sandra Presa
Ministro

signatarios, delegaron dicha facultad, es decir, las Entidades Certificantes correspondientes, y no el funcionario aduanero de turno o incluso el Magistrado actuante en un proceso jurisdiccional aduanero. Y dicha certificación se puede hacer directamente (al momento de emitir el certificado), o con posterioridad (en caso de corregir un error oportunamente cometido, mediante el procedimiento ya previsto, esto es, a través de una *“Nota de rectificación”*, tal y como lo contempla a texto expreso el propio Reglamento de Origen del MERCOSUR). Pretender desconocer el mecanismo implementado por los Estados Signatarios, es desconocer la normativa comunitaria, y – además – desvirtuar la finalidad económico – política del MERCOSUR.

• En tal sentido, con una gran sutileza se ha expresado sobre el tema que nos ocupa, lo siguiente: *“Resultado inaceptable que se deseche un certificado de origen por el sólo hecho de que el mismo presente deficiencias de orden estrictamente formal, pues ello importaría la aplicación de un excesivo rigorismo formal contrario a la voluntad de las Altas Partes contratantes en la negociación de la ALALC y permitiría al Organismo recaudador desvirtuar en la práctica mediante exigencias meramente formales la finalidad con que fue instituida la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, que consiste, entre otras, en obtener la expansión del intercambio y complementación económica en esta parte del continente, tendiendo en definitiva, al fomento del desarrollo económico de los países signantes del tratado”*.⁴⁸ En el mismo sentido, sentencias del 15 de diciembre de 1982 *in re “Kodak Argentina S.A.I.C.”* del 16 de mayo de 1986; *“Café La Virginia”* de 11 de marzo de 1986; y *“Pasa Petroquímica”*, de 23 de abril de 1995, en las que se expresaba, lo siguiente: *“Que la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio tenía como finalidad – como lo sigue teniendo en la actualidad la A.L.A.D.I. – la integración económica de esta parte del continente, incrementando su comercio con la consiguiente complementación de sus industrias. De tal manera resulta ajustado sostener que no se adecua a ello la exigencia rigorista de formalidades que sólo tienden a obstruir esa relación comercial, generando reacciones que pueden dificultar la prosecución de los objetivos”*.⁴⁹

• Así, para el caso de que exista error vinculado al origen de la mercadería (el certificado, la calificación, etc.), la única manera de que el mismo resulte castigable, es que se pruebe por parte de las Autoridad Aduanera correspondiente, que dicho error es la razón de ser de una maniobra fraudulenta destinada a perjudicar la Renta Fiscal aduanera. **En caso contrario, el mismo deberá ser catalogado como un “error formal” y por tanto, excluido de toda sanción; ya que, salvo que obren presunciones legales o de hecho, que no es el caso vinculado al origen de las mercaderías, la carga de la prueba en materia aduanera recae sobre el Estado (Revista Uruguaya de Derecho Procesal – R.U.D.P., 1990, caso 365; R.U.D.P., 1991, caso 465; R.U.D.P., 3 - 4, 1998, caso 495; Sentencias del Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 1er. Turno N° 12/89, 294/89 y 126/97).**

• De igual modo, conviene recordar una vez más en éste capítulo de conclusiones que, nuestra jurisprudencia, más allá de la responsabilidad objetiva consagrada en el artículo 287 de la Ley N° 13.318, ha comenzado a edificar el concepto de *“benignidad”* para situaciones análogas a la analizada en que, un error de un tercero, ajeno a los operadores actuantes, **no da lugar a la imputación de una infracción aduanera.**

• Y en esta misma línea, prestigiosa doctrina – más allá de la mencionada anteriormente – ha sostenido, analizando el *“non nato”* Código Aduanero del MERCOSUR (CAM) que: *“el CAM en su artículo 165.7 reitera la censurable política que en materia punitiva ha predominado en la región, consistente en la imputación objetiva de todas las infracciones aduaneras. Este apartamiento de los principios del Derecho liberal, se acentúa cuando en el N° 1 del mismo artículo precitado se abandona el principio de la responsabilidad personal en la infracción (no en la sanción, adviértase bien) al disponerse que siempre es responsable de las mismas el remitente, consignatario o persona con derecho a disponer de las mercaderías, sujetos que pueden ser totalmente ajenos a los hechos que configuran el ilícito. Si la responsabilidad de que se trata fuera en las sanciones, el régimen resultaría severo, pero respetuoso de los principios generales del Derecho punitivo”*.⁵⁰

⁴⁸ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la República Argentina – Sala I, causa 5740-A.

⁴⁹ Sala IV *in re “Fate S.A.I.C. s/apelación – Adm. Nac. de Aduanas”*, sentencia del 12 de marzo de 1996.

⁵⁰ BORDOLLI, J. C. *“Sistema Infraccional del Código Aduanero del MERCOSUR”*, en *Revista de Comercio Exterior y Aduana*, N° 2/1996, Sección Doctrina, págs. 34/35.

• Y la crítica formulada, lo es no solamente con fundamentos jurídicos, sino también con una base económica. Ha dicho al respecto la Dra. ADDY MAZZ estudiando el tema objeto del presente análisis que *“en la actualidad no existe fundamento alguno que justifique que las infracciones aduaneras se rijan por la objetividad, principio que se aparta de los que rigen el Derecho Penal. Todos los argumentos que se manejaban a favor de esa postura, y que tenían relación con la trascendencia de los tributos aduaneros para la economía del país, son inoperantes en la actualidad. Los impuestos internos, y entre ellos los indirectos, son los que aportan la mayor parte de los ingresos al país y si las infracciones a éstos se rigen por la culpabilidad, no se justifica la inaplicación de esas normas generales a los impuestos aduaneros”*.⁵¹

• Y de igual modo, esto es, censurando enérgicamente el régimen de responsabilidad objetiva en materia aduanera, se ha pronunciado numerosa doctrina.⁵²

• Pero también, como ya se mencionó, importante jurisprudencia ha acompañado la postura doctrinaria premencionada, consagrando lo que se ha dado en llamar los principios de *“benignidad”* e *“in dubio pro reo”*.

• Por ello, en numerosos fallos judiciales, tanto a nivel de primera, segunda instancia e incluso de la Suprema Corte de Justicia cuando le ha tocado relevar los recursos de casación oportunamente planteados, se ha hecho caudal de los dos *“principios”* o *“criterios”* predichos, con la finalidad manifiesta de descartar los excesos que surgen de una concepción rígida del represivo aduanero, y de la interpretación mecánica y objetiva de las normas que tipifican conductas infraccionales.

• Esto implica una moderación cada vez más firme y lúcida del principio de responsabilidad objetiva consagrado por el artículo 287 de la Ley N° 13.318. A título de ejemplo, cabe recordar los siguientes fallos, algunos de ellos publicados según el detalle que se menciona: el dictado por el Tribunal de Apelaciones en lo Civil de 6° Turno, de 10 de septiembre de 1993, publicado en la Revista La Justicia Uruguay, caso N° 12.731, que expresa *“la objetividad de los ilícitos fiscales impide prohijar cualquier excusa fundada en el error, la buena fe o la falta de intención de perjudicar al Fiscal, pero la jurisprudencia ha sostenido un criterio de “benignidad” o por lo menos de flexibilidad para evitar los excesos de la interpretación mecánica y objetiva de la misma”*. En idéntica línea de análisis y conclusión pueden verse: Sentencia del Juzgado Letrado de Aduana de 2° Turno N° 99 de 10 de agosto de 1976; Revista *La Justicia Uruguay* casos N° 6750; 8470; 9641; 9776; 9808; 9917; 10.350; 10.466; 10.483; 11.121; 11.510; 11.841; 12.250 y 12.731; entre otros.

• Por último, el simple transcurso del tiempo, y más aún cuando el manejo del tiempo referido se realiza únicamente por parte de la Administración Aduanera, no puede hacer variar la esencialidad de un tipo infraccional, modificando la adecuación típica de un hecho irregular. Así, un hecho que – antes del desaduanamiento de la mercadería respectiva, amparada en un certificado de origen con el cual se pretende hacer valer una preferencia – debía ser tipificado como *“Diferencia”*, a posteriori de dicho desaduanamiento, deberá ser tipificado del mismo modo, y sancionado con una multa equivalente.

PABLO LABANDERA

PhD (c) en Derecho Internacional, Universidad del País Vasco. Master en Derecho y Técnica Tributaria, Universidad de Montevideo. Dr. en Derecho y Ciencias Sociales, Universidad de la República. Profesor de Derecho del Comercio Internacional en la Universidad de Montevideo.

⁵¹ MAZZ, A. *La Integración Económica y la Tributación*. FCU. 2001. pág. 273.

⁵² Entre otros: FERRÉRE, D. Exposición realizada en las *“Jornadas de Derecho Tributario Aduanero”*, recogidas en la *Revista Tributaria N° XVII, Número 96, de mayo – junio de 1990*; MAZZ, A. *La Integración Económica y la Tributación*, FCU, 2001, págs. 273/274; LABANDERA, P. – BARROETA, G. *“Reserva de las actuaciones en la etapa de calificación del Proceso Aduanero. Una práctica judicial errónea”*, en *Revista La Justicia Uruguay, Tomo CXII, Sección Doctrina*; y LABANDERA, P. *“La responsabilidad objetiva en materia aduanera. Una rémora inaceptable”*, en *Revista Comercio Exterior – Octubre 2004 – N° 30*, págs. 62/63.