

EL CÓDIGO ADUANERO DEL MERCOSUR, APROBADO POR DECISIÓN N° 27/2010 DEL CONSEJO DEL MERCADO COMÚN

JUAN PATRICIO COTTER*

Resumen

Desde el punto de vista político/institucional, la aprobación del Código Aduanero del Mercosur resulta una novedad muy importante para el proceso integrador del cono sur. La señal enviada al mundo es unívoca y determinante en pos de la integración. Sin embargo, no podemos dejar de señalar que el Código aprobado delega en la reglamentación el tratamiento de diversos aspectos centrales de muchos de los institutos y regímenes tratados. La elaboración de un código marco o incompleto, con gran apoyo en futuras normas complementarias o reglamentaciones, no ha resultado una medida acertada. Presentar un Código Aduanero, sin antes armonizar y definir los aspectos fundamentales de una importante cantidad de institutos, destinos y regímenes aduaneros, resulta ciertamente complejo. No está claro cómo y quién reglamentará los aspectos sustantivos y ello genera algunas dudas.

Palabras Clave

Mercosur, Código Aduanero del Mercosur, Avances en la integración, Unión Aduanera, Decisión CMC N° 27/2010.

* Abogado, Universidad Católica Argentina. Posgrado en Comercio Exterior. Socio del Estudio Petersen & Cotter Moine. Presidente del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. Miembro de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Miembro del Departamento de Derecho Aduanero del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal. Docente Universitario en la Universidad de Buenos Aires, la Escuela de Abogados del Estado (Procuración del Tesoro), la Universidad Católica Argentina, la Universidad Nacional de Tucumán, la Universidad Nacional de Catamarca, el Instituto de las Finanzas Públicas Argentina de la Universidad de la Matanza. Coordinador y coautor del libro Estudios de Derecho Aduanero, Lexis Nexis, 2007. Autor de más de 20 publicaciones, editadas por la editorial La Ley, el derecho, la revista Impuestos, Jurisprudencia Argentina, la Revista de estudios aduaneros, la Revista de derecho fiscal, el diario La Nación, etc. Participa habitualmente en Congresos nacionales e internacionales, como disertante, ponente, moderador.

Abstrac

According to a political and institutional point of view, the enactment of the MERCOSUR Customs Code is judged to be a very important matter in the process of integration of the South Cone. The sign sent to the world has been clearly defined and has become a determining factor in the integration of countries. However, we consider that the enacted Code assigns the treatment of various key aspects of many of the norms discussed to regulations. The drawing of an incomplete code based primarily on future accessory rules does not seem to be a right measure. It is very complex to introduce a Customs Code without having defined and unified the main characteristics of many customs rules. Finally, it is not clear enough who will regulate substantive aspects and how it will be, which generates some doubts.

Key Words

MERCOSUR (Suthern Common Market)

(A common market of South American nations created to facilitate free trade among members.)

MERCOSUR Customs Code (Customs Code of the Southern Common Market)

Advances in the integration

Customs Union

Decision CMC N° 27/2010

(Decision made by the Board of the Common Market -Consejo del Mercado Común- which is formed by the Ministers of Foreign Affairs and the Ministers of Economy of the countries that are members of the Southern Common Market -MERCOSUR-.)

EL CÓDIGO ADUANERO DEL MERCOSUR, APROBADO POR DECISIÓN N° 27/2010 DEL CONSEJO DEL MERCADO COMÚN

JUAN PATRICIO COTTER¹

1. Consideraciones preliminares

El pasado 2 de agosto del 2010, reunidos en la ciudad de San Juan, Argentina, los dignatarios de los Estados miembros del Mercosur resolvieron aprobar el Código Aduanero del Mercosur (CAM). El CAM fue aprobado mediante la decisión del Consejo del Mercado Común (CMC) núm. 27 de 2010, quedando los Estados comprometidos a realizar las consultas y gestiones necesarias para la eficaz implementación del mismo dentro de sus respectivos sistemas jurídicos, en los próximos seis meses.

En la misma reunión, mediante Decisión del CMC núm. 17 de 2010, se aprobó el Documento Único Aduanero del Mercosur. Se acordó un modelo único de documento aduanero para la formulación de las declaraciones de las destinaciones y operaciones aduaneras en el Mercosur. De esta manera, se procuró definir patrones comunes de información para el mejoramiento de las gestiones de control y análisis de riesgo, facilitando el intercambio de información entre las aduanas.

¹ Abogado, Universidad Católica Argentina. Posgrado en Comercio Exterior. Socio del Estudio Petersen & Cotter Moine. Presidente del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. Miembro de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Miembro Activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Miembro del Departamento de Derecho Aduanero del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal. Docente Universitario en la Universidad de Buenos Aires, la Escuela de Abogados del Estado (Procuración del Tesoro), la Universidad Católica Argentina, la Universidad Nacional de Tucumán, la Universidad Nacional de Catamarca, el Instituto de las Finanzas Públicas Argentina de la Universidad de la Matanza. Coordinador y coautor del libro Estudios de Derecho Aduanero, Lexis Nexis, 2007. Autor de más de 20 publicaciones, editadas por la editorial La Ley, el derecho, la revista Impuestos, Jurisprudencia Argentina, la Revista de estudios aduaneros, la Revista de derecho fiscal, el diario La Nación, etc. Participa habitualmente en Congresos nacionales e internacionales, como disertante, ponente, moderador.

Asimismo, mediante Decisión CMC núm. 10 de 2010, se aprobaron los lineamientos para la implementación de la eliminación del doble cobro del arancel externo común y la distribución de la renta aduanera.

Sin dudas, la reunión de dignatarios celebrada en San Juan ha sido muy importante. Incluso, en palabras del señor presidente del Brasil, Luiz Inacio Lula da Silva, se trató de la reunión más importante del Mercosur, desde la celebrada en Ouro Preto, Brasil, en diciembre de 1994. Se trata de un encuentro determinante por la firme decisión de los Estados miembros de apoyar y profundizar los lazos entre los países hermanos del cono sur. Luego de algunos años de inacción, se ha dado un paso determinante en torno a la unión aduanera.

Como veremos en estas líneas, resulta difícil analizar con rigor científico el CAM, dado que se trata de un código marco que delega en la reglamentación el tratamiento específico y detallado de diversos regímenes e institutos. Y he aquí, tal vez, el nudo de la cuestión. La falta de tratamiento de diversas cuestiones sumamente importantes, en relación con las cuales aún no existen coincidencias entre los Estados Partes, ha posibilitado la aprobación de un código marco pero, en muchos puntos, sin el adecuado tratamiento de los temas de fondo que deberán ser luego conciliados y definidos en la reglamentación. En consecuencia, solo hasta cuando se vayan conciliando posiciones y la reglamentación empiece a delinear el contenido del código, podremos evaluar con rigor la valía de esta nueva legislación. Por el momento, nos limitaremos a realizar una primera aproximación a su estructura y a las definiciones básicas formuladas.

2. Los antecedentes del CAM aprobado en San Juan, Argentina, en agosto de 2010

Consideramos importante empezar estas reflexiones realizando una aproximación a los anteriores proyectos de Código Aduanero del Mercosur, dado que sin duda han sido antecedentes muy importantes para quienes han tenido por misión elaborar el CAM recientemente aprobado por los órganos del Mercosur.

Cabe incluso tener presente que el CAM elaborado en el año 1994, fue también aprobado por el Consejo del Mercado Común del Mercosur, e

incluso aprobado por Paraguay en su legislación interna. Si bien avanzó legislativamente aun más que el presente CAM 2010, finalmente no resultó legislación aplicable al Mercosur.

2.1 El primer CAM aprobado por la Decisión CMC núm. 25 de 1994

Por Decisión del Consejo del Mercado Común (CMC) núm. 1 de 1992, se resolvió determinar las medidas que debían estar aprobadas al 31 de diciembre de 1994, a efectos de asegurar el cumplimiento de los objetivos del Tratado de Asunción, constitutivo del Mercosur.

Uno de los puntos tratados en el cronograma fue la armonización de la legislación aduanera. De esta manera, mediante Resolución del Grupo del Mercado Común (GMC) núm. 13 de 1994, se encomendó la definición de los temas necesarios para la finalización del Proyecto de Código Aduanero del Mercosur, indicándose que debía estar concluido antes del 30 de noviembre de 1994. Los Estados Miembros consideraron que resultaba necesario que el código estuviera terminado en la fecha de lanzamiento del Mercosur.

El Código Aduanero del Mercosur (CAM) fue elaborado por los representantes de los cuatro Estados Miembros originarios del Mercosur en una verdadera carrera contra reloj. En tiempo récord, se elaboró un proyecto que fue finalmente aprobado el 17 de diciembre de 1994 mediante la Decisión CMC núm. 25 de 94. Durante la Séptima Reunión del Consejo del Mercado Común, se firmó el Protocolo relativo al Código Aduanero del Mercosur.

Evidentemente, se procuró definir una legislación aduanera comunitaria para así destacar la existencia de una unión aduanera —aunque imperfecta—. A la postre se demostró que el apuro y los tiempos políticos en muchos casos no son los mejores aliados de una legislación adecuada.

El CAM de 1994 recibió críticas compartidas por especialistas de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay². Siguió la metodología, y en gran me-

2 "Observaciones del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros al Proyecto de Código Aduanero Mercosur" del 16 de febrero de 1995, Revista de Estudios Aduaneros, núm. 7, Buenos Aires, p. 71; "Comentarios sobre aspectos del Código Aduanero Mercosur" efectuados por

didada, la normativa del Código Aduanero Europeo. En lugar de intentar armonizar las legislaciones existentes, todas ellas con idéntica tradición legislativa, se trabajó a partir de un modelo de código comunitario que sufrió dificultades mucho más comprometidas dadas las divergencias legales allí existentes.

El CAM de 1994 se presentó como una norma marco que luego se complementaría por las "normas de aplicación". Se delega entonces en los órganos del Mercosur, y en los funcionarios de los respectivos países, la implementación de normas sustantivas que en definitiva tienen que ver con derechos subjetivos de los administrados. No vemos conveniente la delegación desmedida, puesto que la norma marco queda sujeta a los cambios de interpretación de las diversas administraciones.

Es cuestionable la visión principalmente recaudadora que se le ha dado a la Aduana. Esta se opone a la visión moderna de las aduanas.

Se observa la ausencia de normas que regulen las restricciones directas. No hay una regulación de base mínima relacionada con las prohibiciones a la importación y a la exportación.

Vemos graves fallas en materia recursiva. El CAM garantiza la revisión de las decisiones del servicio aduanero ante las autoridades aduanera y

Roosevelt B. Sosa, Revista de Estudios Aduaneros, núm. 7, Buenos Aires, p. 75; "La Vigésimo tercera recomendación aprobada en el Segundo Congreso de Derecho Aduanero, realizado en la ciudad de Buenos Aires en junio de 1995, según la ponencia de Ricardo X. Basaldúa", Revista de Estudios Aduaneros, núm. 8, Buenos Aires, p. 89; "Observaciones al Código Aduanero del Mercosur" efectuadas por Juan Patricio Cotter Moine, revista El Derecho, Buenos Aires, del 29 de mayo de 1995 y en Revista de Estudios Aduaneros, núm. 9, Buenos Aires, p. 31; "Observaciones al Código Aduanero del Mercosur efectuadas a la Comisión de Comercio", efectuadas por Enrique C. Barreira, José Luis Falcao Borja, Ariosto González Cuñarro y Adrián Ojeda González, en su carácter de miembros del Grupo de Expertos encargados de elevar a la Comisión del Comercio un proyecto de Normas de Aplicación del CAM, Revista de Estudios Aduaneros, núm. 8, Buenos Aires, p. 91; Fernando Camauer, "El Código Aduanero del Mercosur", diario La Nación, Buenos Aires, del 19 de diciembre de 1995, Sección 5, Comercio Exterior, p. 4; Enrique C. Barreira, "La armonización de las legislaciones aduaneras - Claves para un debate", revista IDEA, año XX, núm. 193, agosto-septiembre de 1996, Buenos Aires, p. 52; "La declaración de la Cámara de Comercio del Mercosur", Revista de Estudios Aduaneros, núm. 9, Buenos Aires, p. 91; "Nota del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos", Revista de Estudios Aduaneros, núm. 9, Buenos Aires, p. 85, entre otras.

superior, y luego establece que la interposición del recurso no suspenderá la ejecución de la decisión recurrida. Ello se opone claramente a la garantía consagrada en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), firmada el 22 de noviembre de 1969 y aprobada por Argentina por Ley 23.054. En la parte pertinente la Convención ha establecido que:

Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden [...] fiscal o de cualquier otro carácter.

También resulta cuestionable la inclusión de la materia “infracciones aduaneras” así como su contenido. Se han consagrado tres figuras penales: el contrabando, la defraudación y la declaración inexacta. En los tres casos la descripción del tipo penal es imprecisa. Se han reglado tipos penales abiertos, que abarcan diversas situaciones y omisiones. Se persigue la sanción aunque la irregularidad no genere algún perjuicio concreto ni perjuicio fiscal ni la vulneración de una prohibición. En lo que se refiere a la infracción de declaración inexacta, se sanciona el incumplimiento de cualquier formalidad. Se violenta el principio penal universal de legalidad y se avizora una vuelta al principio de responsabilidad objetiva en materia aduanera.

En materia tributaria también hay cuestiones que merecen ser revisadas en futuros proyectos. Se ha establecido una única obligación tributaria aduanera en sustitución de los derechos de importación y de exportación, y los demás gravámenes hoy vigentes en los Estados Miembros. Por ejemplo, no existe la menor referencia a los derechos antidumping y compensatorios. Tampoco es clara la definición del hecho imponible, puesto que se grava la entrada y salida del territorio aduanero, lo que implica que tanto las destinaciones definitivas como las suspensivas pueden estar alcanzadas con derechos aduaneros. También resulta novedosa la definición del sujeto pasivo. No se considera a la persona que realiza el hecho gravado, sino que se considera responsable al remitente, consignatario o quien tuviere la disponibilidad jurídica de la mercadería.

2.2 El Primer Proyecto de Revisión del CAM 1994

Las observaciones generalizadas formuladas en relación con el CAM aprobado por la Decisión CMC núm. 25 de 1994 movilizaron a los representantes de los Estados Miembros en el Comité Técnico 2 (Asuntos Aduaneros) de la Comisión de Comercio del Mercosur a conformar un grupo ad hoc encargado de elaborar una revisión del CAM. Así se resolvió en la Segunda Reunión Plenaria de 1996 (Acta 2/96).

Las reuniones del grupo de trabajo conformado comenzaron en julio de 1996 y finalizaron en mayo de 1997. El texto de la Primera Revisión del CAM evidencia un innegable avance respecto del texto original, aunque también ha sido objeto de serios comentarios críticos³.

Se profundizaron las disposiciones vinculadas a los importadores y exportadores, y demás personas vinculadas al comercio exterior, estableciendo sus deberes y su régimen sancionatorio. De esta manera, se reglaron en la legislación de fondo aspectos relevantes sobre el derecho al trabajo y a ejercer toda industria lícita, de tutela constitucional.

Se ha incluido un capítulo referido al régimen de prohibiciones y restricciones, omitido en el texto original. Sin embargo, no se formuló distinción alguna entre las prohibiciones absolutas y relativas.

Igualmente, se ha incluido un capítulo referente al régimen de garantías que ordena el texto original que tenía diversas disposiciones inconexas. Sin embargo, hubiera sido preferible que no se incluyera dentro del título de la Obligación Tributaria, dado que el régimen de garantía puede y debe ser contemplado para otras situaciones derivadas de la actividad aduanera.

Se trabajó también en la mejora de definiciones conceptuales como mercadería, territorio aduanero y zona franca.

3 Nota del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros al borrador de la Primera Revisión del Código Aduanero Mercosur, publicada en la Revista de Estudios Aduaneros, núm. 12, Buenos Aires, pp. 83 y ss.

Asimismo, se formuló un mejoramiento de las normas relativas a las cuestiones operativas, como la llegada del medio de transporte, el depósito temporal y la declaración aduanera.

Se mantuvo en el texto reformado la inclusión de los aspectos infraccionales y delictivos, aspecto duramente criticado del proyecto originario.

Se insistió en la falta de efecto suspensivo de los recursos aduaneros, también criticado, situación que violenta seriamente la Convención Americana de Derechos Humanos, “Pacto de San José de Costa Rica”, en cuanto establece que toda persona tiene derecho a ser oída por tribunal independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal o cualquier otro carácter.

Se vislumbra una marcada tendencia a la discrecionalidad administrativa, situación que genera no pocas incertidumbres.

2.3 El Anteproyecto del Protocolo Adicional. Versión año 2000

Existe también un nuevo proyecto realizado en marzo del año 2000, que tampoco fue aprobado. Este nuevo proyecto fue analizado en nuestro país por un grupo de estudio convocado al efecto por el entonces director general de Aduanas, licenciado Eduardo Casullo, que presentó sus conclusiones en septiembre de 2001, sugiriendo importantes modificaciones y adecuaciones⁴.

Al igual que en los anteriores proyectos, se sigue vislumbrando un código con especial dedicación a la materia tributaria. Se hace énfasis en la recaudación aduanera, sin advertir que la finalidad esencial de la Aduana está ligada al control del comercio internacional de mercaderías.

4 El grupo de especialistas que elaboró el informe lo conformaron el doctor Ricardo Xavier Basaldúa (vocal del Tribunal Fiscal de la Nación), los doctores Oscar Héctor Requeijo, Graciela Albina Müller, Norma Liliana Barrientos y Alicia Mónica Gómez (Dirección de Asuntos Legales de la Dirección General de Aduanas), el doctor Horacio Oscar Vicente (Director de Técnica y Valoración Aduanera de la Dirección Nacional de Impuestos), la doctora Marina García del Río y el licenciado Carlos Eduardo Mosquera (Dirección Nacional de Política Comercial Externa) y los doctores Enrique Carlos Barreira y Héctor Guillermo Vidal Albaracín (Instituto Argentino de Estudios Aduaneros). Sus conclusiones se publicaron en la Revista de Estudios Aduaneros, núm. 15, pp. 85 y ss.

No existe una clara distinción entre los territorios político y aduanero del Mercosur. Sería conveniente un mejor tratamiento sobre el particular, al delimitar el ámbito de aplicación de sus normas —en donde correspondería incluir la totalidad de los territorios de los Estados Partes—, para luego definir el territorio aduanero, conforme la definición del General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) —esto es, todo territorio que aplique un mismo sistema arancelario y de restricciones económicas a las importaciones y a las exportaciones—.

El proyecto no prevé regulación alguna en relación con la figura del despachante de aduana. Sin duda, la importancia estratégica del despachante de aduana como un auxiliar del comercio y del servicio aduanero merece un tratamiento específico.

En relación con la figura del importador, vemos que el proyecto hace extensiva su responsabilidad tributaria a la de su representante. Esta posición no se condice con la figura tradicional del mandatario que cumple con la misión encomendada. En la medida que el representante cumpla con el mandato encomendado, las legislaciones de los países miembros lo exoneran de responsabilidad patrimonial. El CAM va en sentido contrario, sin mayores fundamentaciones.

Se ha definido el hecho imponible gravado con los derechos de importación. Se adopta la teoría de la “entrada o cruce” de la mercadería, siguiendo el criterio adoptado por Brasil. En Argentina, por el contrario, el hecho imponible queda configurado con la importación a consumo de la mercadería. En el proyecto analizado, la obligación tributaria nace entonces con el cruce de la mercadería y no con su ingreso definitivo y su incorporación al circuito económico interno del país de importación. Sin embargo, en el régimen de “cruce” adoptado, las destinaciones suspensivas constituyen excepciones a la aplicación del tributo.

En materia de valoración aduanera se ha regulado la valoración de mercadería de importación, pero se ha omitido tratar el valor en aduana de mercadería de exportación. Resulta importante tratar este tema, dado que constituye un elemento de vital importancia para la correcta determinación de los derechos de exportación y de los estímulos a la misma, que pudieren corresponder a la exportación definitiva de mercaderías.

Se ha insistido con el mantenimiento del “régimen de garantías” en el título correspondiente a los Tributos Aduaneros. Vemos un error metodológico. Sería conveniente su tratamiento independiente, puesto que el régimen también debe ser aplicable a otros créditos aduaneros, como son los derivados de las infracciones aduaneras.

Vemos positiva la no inclusión del régimen infraccional aduanero. Sin embargo, el anteproyecto analizado incluye como objeto de la obligación tributaria aduanera a las “sanciones pecuniarias” derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria. Vemos inadecuada la regulación conjunta de ambos institutos.

3. El CAM 2010. Los lineamientos de trabajo. La Decisión CMC núm. 54 de 2002 y la Resolución GMC núm. 40 de 2006

El proyecto de CAM, en su versión del año 2000, tampoco fue aprobado por los órganos comunitarios, aunque la decisión política de su implementación no claudicó, y por Decisión del Consejo del Mercado Común núm. 54 de 2004, se resolvió aprobar y poner en vigencia, no más allá del 2008, el Código Aduanero del Mercosur.

En línea con esta directriz, por resolución del Grupo del Mercado Común núm. 40 de 2006, se adoptaron las definiciones y los lineamientos de base para la redacción del Proyecto de Código Aduanero del Mercosur.

Esta resolución define el alcance del Código Aduanero, el ámbito de aplicación, el territorio aduanero, el régimen de exportación, la valoración de exportación, la regulación específica del despachante de aduana, las responsabilidades de los operadores de comercio exterior, las sanciones pecuniarias, el instituto de la prescripción, el hecho generador de la obligación tributaria, entre otros puntos.

Por su parte, la Decisión del Consejo del Mercado Común núm. 25 de 2006 resolvió crear un Grupo Ad Hoc, dependiente del Grupo del Mercado Común, conformado por funcionarios especialistas en la materia aduanera y en derecho tributario, que tendrá a su cargo la redacción del Proyecto de Código Aduanero del Mercosur.

Se determinó que este Grupo Ad Hoc tome como base de trabajo los lineamientos definidos por la resolución del Grupo del Mercado Común núm. 40 de 2006.

La Decisión fue específica al definir los plazos de trabajo, indicando que el Proyecto debía estar finalizado para la consideración del Consejo del Mercado Común en su primera reunión del año 2007. Posteriormente, por Decisión del Consejo del Mercado Común núm. 15 de 2007, se prorrogó este plazo al señalarse que el proyecto debía estar finalizado para la última reunión del año 2007 y, finalmente, por Decisión núm. 55 de 2007 se determinó que el Proyecto de Código Aduanero del Mercosur deberá estar finalizado en mayo de 2008 para su aprobación en la primera reunión ordinaria del Consejo Mercado Común de 2008.

Este Grupo Ad Hoc estuvo trabajando en el proyecto de CAM desde el año 2006, hasta que finalmente el pasado 2 de agosto de 2010, por Decisión CMC núm. 27 de 2010 el CAM fue aprobado.

4. Reflexiones en torno al CAM 2010

4.1 El CAM como código marco

Es innegable la importancia de un código aduanero comunitario para todo proceso de integración. La Unión Aduanera requiere la existencia de un Código Aduanero Comunitario. En este contexto, resulta destacable el apoyo determinante que los presidentes de los Estados Parte han dado al Mercosur al aprobar el CAM en la reunión de San Juan, el pasado mes de agosto del 2010.

La señal enviada al mundo es inequívoca y muy positiva para el proceso integrador en el cual nos encontramos inmersos. Es indudable que la posición del Mercosur en los foros internacionales y en las negociaciones con otros bloques ha sido fortalecida.

Sin embargo, y corresponde señalarlo, el tiempo dirá si la necesidad de aprobar un código aduanero comunitario, aun cuando no se han armonizado ni consensuado muchos regímenes y definiciones básicas, resulta

beneficioso para los Estados Partes. O bien, más allá de la cohesión política enviada al mundo, un CAM marco sin la debida armonización previa, generará más inconvenientes que soluciones para los administrados de los Estados Miembros del Mercosur.

En el CAM se ha conformado una estructura madre, básica, sin acordar el derecho de fondo ni regular los institutos, las destinaciones o los regímenes definidos. Se han brindado definiciones básicas y se ha delegado la determinación del contenido sustancial del CAM a la reglamentación. La tarea de reglamentación será, pues, la que determine la valía científica del CAM.

Esta no ha sido, ciertamente, una elección de quienes han tenido el trabajo de redactar el CAM. Consideramos que hubiera sido conveniente, primero, conciliar y armonizar, para luego avanzar en un CAM. Si tomamos la experiencia europea, el reglamento del Consejo 2913, Código Aduanero Comunitario del año 1992, responde en términos generales a procesos de uniformización y armonización parciales y progresivos hechos a lo largo del tiempo. Se trató de una larga tarea de uniformar diversos criterios legales, logrados a partir de concesiones recíprocas de los Estados Miembros.

En nuestro caso, si bien es cierto que existen a la fecha muchas coincidencias, en varios institutos y regímenes aun no existe un trabajo de armonización avanzado. Consecuentemente, en lugar de armonizar y conciliar posiciones para luego lograr un CAM. Hemos definido un CAM marco, para luego avanzar en el proceso de armonización.

4.2 Disposiciones preliminares y definiciones básicas

Uno de los puntos más complejos de resolver fue la definición del territorio aduanero. Incluso, vistas las divergencias existentes, el Grupo Ad Hoc que trabajó en la redacción del CAM debió elevar el tema al Grupo del Mercado Común a efectos de lograr una definición política sobre el particular. El Grupo del Mercado Común resolvió adoptar la definición de territorio aduanero que brinda el Convenio de Kyoto, que tiene en cuenta el espacio en el cual se aplica la legislación aduanera.

La definición de territorio aduanero del CAM no se condice con la definición convalidada por los Estados Partes del Mercosur al aprobar el Acuerdo para la Aplicación del Artículo XXIV del GATT de 1994.

La cuestión no es sencilla, y resulta sorprendente que el Mercosur haya adoptado el criterio elaborado por la Convención de Kyoto, cuando ninguno de sus miembros ha aprobado este convenio y, por otro lado, los cuatro Estados han aprobado el Acuerdo para la Aplicación del Artículo XXIV de 1994 que adopta otra definición de territorio aduanero al definirlo como el territorio que aplica un arancel distinto u otras reglamentaciones comerciales diferentes a una parte sustancial de su comercio con los demás territorios.

En lo relativo a la actividad aduanera, resulta importante destacar la incorporación a la legislación del concepto de asistencia recíproca de las administraciones aduaneras. Se adopta uno de los instrumentos destacados por el Convenio de Kyoto para el mejoramiento de la eficacia y el rendimiento de las Aduanas, en orden a la facilitación y cooperación internacional.

También resulta valiosa la incorporación del principio de presunción de validez de los actos administrativos dictados por las administraciones aduaneras en el resto de los Estados Partes. De esta manera, se otorga estabilidad y seguridad jurídica comunitaria.

4.3 Sujetos vinculados a la actividad aduanera

Se destaca la incorporación de la figura del operador económico calificado en la legislación aduanera del Mercosur. No se han definido los requisitos y beneficios de la figura. Pero su incorporación, aunque sea como definición de principio, resulta conveniente. Se siguen los lineamientos establecidos a partir del año 2005 por la Organización Mundial de Aduanas, al igual que el Código Aduanero Modernizado de Europa, que ha adoptado la figura del operador económico autorizado.

Vemos positiva la inclusión de la figura del despachante en el CAM, y consideramos un acierto que se determinara que cada Estado Parte deberá definir si su actuación debe ser obligatoria u optativa. También cree-

mos acertado que, más allá de los requisitos mínimos de admisión que se establecen, cada Estado Parte puede exigir el cumplimiento de requisitos adicionales para ejercer la actividad. En un esquema aduanero cada vez más tecnificado, consideramos relevante la figura del despachante de aduanas. No se ha avanzado en la definición de los requisitos de admisión y los beneficios concretos de la figura.

4.4 Los destinos aduaneros

Existe una enumeración de los distintos destinos aduaneros de importación y de exportación. No se han definido los requisitos ni las obligaciones que asume el administrado al presentar una destinación aduanera. Las normas reglamentarias serán las que establecerán los requisitos, las formalidades y los procedimientos para la aplicación de estos destinos aduaneros.

Consecuentemente, más allá de la determinación de los destinos aduaneros usuales, no se ha avanzado en los requisitos y compromisos que asume el administrado al presentar una destinación aduanera. Corresponderá avanzar en la armonización de estos destinos para fijar los requisitos en la reglamentación.

4.5 Regímenes aduaneros especiales

Existe una adecuada inclusión de los regímenes aduaneros especiales comunes. Se han incluido los regímenes de equipaje, efectos de los tripulantes o pacotilla, suministro y provisiones para consumo a bordo, franquicias diplomáticas, envíos postales internacionales, muestras, envíos de asistencia y salvamento, tráfico fronterizo, contenedores, medio de transporte con fines comerciales, retorno de mercadería, envíos en consignación y sustitución de mercadería.

Los regímenes no han sido reglados. Nuevamente aquí corresponderá a la reglamentación definir los requisitos y las formalidades de cada uno de ellos.

Cabe destacar especialmente la inclusión del régimen de envíos en consignación en el marco legal. Este régimen no se encontraba previsto en la legislación argentina y entendemos que resulta un acierto su inclusión.

4.6 Las restricciones

El CAM ha determinado que las restricciones o prohibiciones de carácter económico sólo son aplicables a los regímenes aduaneros de importación definitiva y definitiva. Se ha excluido la aplicación de estas restricciones a las destinaciones suspensivas.

Consideramos que hubiera sido preferible definir que, en casos excepcionales, la norma legal que establezca una prohibición podrá determinar su aplicación a las destinaciones suspensivas. De esta manera, y con motivos fundados, los Estados Miembros podrían aplicar una prohibición a las mercaderías en tránsito y evitar de esta manera que, bajo una destinación suspensiva de tránsito de importación, se verifique una importación definitiva irregular de la mercadería prohibida.

Tampoco se han definido aspectos determinantes como su ámbito de aplicación temporal. En la aplicación de las prohibiciones económicas resulta razonable disponer su no aplicación a la mercadería embarcada o en zona primaria aduanera de alguno de los países del Mercosur, a fin de aplicar una prohibición de tipo económico uniforme, imparcial y equitativo, que resguarde los intereses de los particulares en su justo equilibrio con los intereses de los Estados Partes, conforme los lineamientos establecidos por el artículo X del GATT, en su párrafo 3, a) al regular la aplicación de los reglamentos comerciales.

4.7 La gestión de riesgo y los sistemas informáticos

Resulta un acierto la inclusión de la gestión de riesgo, los sistemas informáticos y el intercambio de información en el marco normativo. Se incorpora uno de los instrumentos destacados por el Convenio de Kyoto para el mejoramiento de la eficacia y el rendimiento de las aduanas, en orden a la facilitación y cooperación internacional.

Sin embargo, no se han definido patrones mínimos comunes de riesgo y queda a cargo de cada administración aduanera desarrollar un sistema de análisis de riesgo adecuado. Si bien, en principio, coincidimos en dejar en cabeza de cada administración la determinación de los perfiles

de riesgo, entendemos que hubiera sido conveniente la definición de principios de mínima, patrones generales que las administraciones deberán respetar.

4.8 Los tributos aduaneros

En relación con los tributos aduaneros se han generado no pocos inconvenientes. Podemos incluso destacar que los derechos de exportación han sido, probablemente, el tema más complejo por resolver. Incluso puede señalarse que ha sido el último punto definido en el CAM.

Los derechos de importación gravan la importación definitiva de mercaderías. Sin embargo, esta última se ha definido como un régimen y no como un simple hecho. Consecuentemente, se configura el hecho imponible solo a partir de las importaciones definitivas regulares, esto es, aquellas amparadas en el régimen de destinación definitiva. Por el contrario, aquellas importaciones definitivas que no tienen el respaldo del régimen formal, es decir, el amparo de la destinación aduanera definitiva, no generan el hecho imponible. Quedarían entonces sin estar amparadas con derechos de importación las importaciones definitivas irregulares, aquellas que se configuran sin régimen sino a partir del delito de contrabando o del vencimiento del plazo otorgado a una destinación suspensiva. El tema no es menor.

Tanto en lo relativo a los derechos de exportación como en lo atinente a los derechos de importación específicos mínimos, el CAM resolvió realizar definiciones conceptuales, pero en ambos casos determinó que debían ser regulados por las legislaciones internas de cada Estado Parte.

Consideramos que la regulación de los derechos de exportación no estará exenta de inconvenientes. En efecto, en el artículo 158, numeral 4 el CAM destacó que: “El presente Código Aduanero, no trata sobre derechos de exportación y, por lo tanto, la legislación de los Estados Partes será aplicable en su territorio aduanero preexistente a la sanción de este Código, respetando los derechos de los Estados Partes”. Si bien queda claro que la legislación de un Estado puede establecer derechos de exportación, no queda claro si éstos pueden aplicarse al resto de los

Estados Miembros. Por nuestra parte, consideramos que ello no es posible, dado que el mismo artículo 158 obliga a los Estados a respetar los derechos de los demás Estados Partes. Y en relación con el particular, es indudable que los demás Estados Partes tienen derecho a que sus importaciones de productos del Mercosur no se encuentren alcanzadas con derechos de exportación del país de origen y remisión, puesto que el artículo 1 del Tratado de Asunción, tratado constitutivo del Mercosur, garantiza la libre circulación de mercaderías⁵. Los derechos de exportación son una restricción indirecta al tráfico internacional, indudablemente restringen la libre circulación de mercadería, por lo que su definición debe ser consensuada por los órganos del Mercosur, al igual que los derechos de importación.

El tema no es menor y es probable que constituya un obstáculo importante a la hora de consensuar el CAM, dada la importancia económica que tienen los derechos de exportación en el contexto de política económica de Argentina⁶.

5 Décimo Laudo Arbitral del Mercosur, 5 de agosto de 2005, Uruguay frente a Brasil, controversia sobre medidas discriminatorias y restrictivas al comercio de tabaco.

6 Sobre el particular véase: Enrique Barreira, "La ilegitimidad de los derechos de exportación en el tráfico intrazona del Mercosur", *Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros* núm. 17, y Juan Patricio Cotter, "Reflexiones en torno a los derechos de exportación, su legitimidad y razonabilidad", *Suplemento Especial de La Ley, "Retenciones a las exportaciones"*, de abril de 2008. Cabe también señalar que se ha pronunciado en sentido contrario el Tribunal Fiscal, Sala E, in re "Sancor", mediante la sentencia dictada en fecha 12 de agosto de 2005, la Sala "E", al rechazar las solicitudes de devolución intentadas por el actor de derechos pagados por la exportación de lácteos al Brasil. Para así resolver, dispuso —en cuanto interesa— que si bien las normas del Tratado de Asunción tienen jerarquía superior a las leyes ello carece de relevancia, ya que "las cláusulas de este Tratado son meramente programáticas y por ellas la Argentina no se comprometió específicamente a no establecer derechos de exportación en el futuro". Añadió a ello que "en la especie no se ha invocado norma alguna de derecho internacional (tratado, convenio, etc.), por lo cual nuestro país se haya obligado de modo operativo a no imponer derechos de exportación". Señaló que "la falta de compromiso expreso en cuanto a los derechos de exportación implica la posibilidad de establecerlos por la Argentina". Señaló, por otro lado, que el Tribunal no era competente para resolver la inconstitucionalidad de la norma en análisis (conf. Art. 1164 del CA) y que, en su caso, se trataba de una norma legítima por tratarse de una "delegación impropia". En igual sentido, Sala F, in re "SanCor" y "Bio Sidus". Apelada la sentencia, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, mediante sentencia de fecha 14 de septiembre de 2006, resolvió revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal. En síntesis, señaló que no puede tolerarse constitucionalmente que una ley modifi-

No se formula referencia alguna a los derechos antidumping y compensatorios. Hubiera sido conveniente su tratamiento.

4.9 Derechos del Administrado. El derecho de petición y los recursos

Consideramos valiosa la inclusión del derecho de petición y de consulta de los administrados ante las autoridades aduaneras.

Coincidimos también con el CAM en lo relativo al procedimiento. Creemos conveniente que las regulaciones correspondientes a los procedimientos aduaneros se encuentren regladas en los códigos de cada Estado Parte.

También vemos positiva la inclusión de la garantía de la vía recursiva contra las decisiones de la administración. Sin embargo, hubiera sido conveniente el establecimiento, con carácter general, del efecto suspensivo de los recursos, en línea con lo establecido en el Pacto de San José de Costa Rica.

5. Consideraciones finales

Es indudable que el proceso integrador requiere un Código Aduanero del Mercosur. La definición de Unión Aduanera exige un código comunitario y la resolución de la distribución de la renta aduanera.

Los presidentes de los Estados del Mercosur han resuelto enviar una clara señal político-institucional al mundo. Luego de algunos años de inacción, el Mercosur ha decidido avanzar en un código, sin antes armonizar y definir los aspectos fundamentales de una importante cantidad de institutos, destinos y regímenes aduaneros.

Sin lugar a dudas, hubiera sido conveniente armonizar y conciliar las posiciones de los Estados Partes, para luego definir un código comunitario. Acordar un código marco, con definiciones generales, sin tener en claro cómo se reglamentarán los aspectos sustantivos, resulta ciertamente riesgoso y genera muchas dudas.

que un Tratado y, menos aún, que lo haga una norma de carácter inferior, ya que se violaría el principio de jerarquía de las normas (art. 31 de la CN).

Corresponde, claro está, reglamentar el CAM para así dotarlo de contenido. A ese efecto, comienza la etapa de armonización y conciliación de posiciones.

El tiempo dirá si la señal política enviada con la aprobación del CAM ha sido un acierto o si, por el contrario, el camino de la armonización aparece como un obstáculo complejo de superar y el CAM resulta una norma marco sin contenido.

BIBLIOGRAFÍA

BASALDUA, Ricardo Xavier, Ponencia *Código Aduanero del Mercosur*, La Vigésimo tercera recomendación aprobada en el Segundo Congreso de Derecho Aduanero, realizado en la ciudad de Buenos Aires en junio de 1995, Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1995, N° 8 p. 89.

BASALDUA, Ricardo Xavier, *Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur*, publicada en la Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1996/1997, N° 10, p. 115.

BASALDUA, Ricardo Xavier, *Mercosur y derecho a la integración*, ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999.

BASALDUA, Ricardo Xavier, *El Código Aduanero del Mercosur: territorio aduanero y mercadería. Dos nociones básicas mal definidas*, publicado en Guía Práctica N° 174, Buenos Aires, septiembre de 2010.

BARREIRA, Enrique, BORJA, José Luis, GONZALEZ, Ariosto y OJEA GONZALEZ, Adrián, *Observaciones al Código Aduanero del Mercosur efectuadas a la Comisión de Comercio*, Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1995, N° 8 p. 91;

BARREIRA, Enrique, *La armonización de las legislaciones aduaneras - Claves para un debate*, publicado en la revista IDEA, Buenos Aires, año XX, Nro. 193, Buenos Aires, agosto - septiembre de 1996, p. 52.

BARREIRA, Enrique, *La ilegitimidad de los derechos de exportación en el tráfico intrazona del Mercosur*, publicado en la Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 2005/2006, N° 17, p. 107.

BARREIRA, Enrique, *El Código Aduanero Mercosur (Decisión 27/2010 del Consejo Mercado Común)*, publicado en Aduana News, Buenos Aires, octubre de 2010.

CAMAUER, Fernando, *El Código Aduanero del Mercosur*, diario La Nación, Buenos Aires, del 19 de diciembre de 1995, Sección 5, Comercio Exterior, p. 4.

COTTER, Juan Patricio, *Reflexiones en torno a los derechos de exportación, su legitimidad y razonabilidad*, publicado en el Suplemento Especial de La Ley "Retenciones a las Exportaciones", Buenos Aires, abril de 2008.

COTTER, Juan Patricio, *El Código Aduanero del Mercosur*, Memorias del 4º Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero, Cartagena de Indias, Colombia, junio de 2008, publicado por ISEF, México, 2009.

COTTER MOINE, Juan Patricio, *Observaciones al Código Aduanero del Mercosur*, publicado en Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1996, N° 9 p. 31

PEÑA, Félix, *¿Una nueva etapa del Mercosur?*, www.felixpena.com.ar, publicación digital, agosto de 2010.

PEÑA, Felix, *El despegue de las negociaciones MERCOSUR-UE*, Mercosur abc, julio 2010.

PEREZ OTERMIN, Jorge, *El Mercado Común del Sur. Desde Asunción a Ouro Preto*, ed. Fundación de cultura universitaria, Montevideo, 1995.

SOSA, Roosevelt, *Comentarios sobre aspectos del Código Aduanero Mercosur*, Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, 1994/1995, N° 7 p. 75.