

# CODIGO ADUANERO DEL MERCOSUR<sup>(\*)</sup>

por

*ADDY MAZZ - JUAN ALBERTO BENITEZ*

**Grupo Multidisciplinario de Investigación sobre el Mercosur**

## SUMARIO

I. Introducción; II. Antecedentes; III. La Unión Aduanera y el Código Aduanero; IV. Características generales; V. Ambito de aplicación; VI. Código Aduanero y Normas de Aplicación; VII. Autoridad de Aplicación; VIII. Modificaciones tributarias que incorpora la ratificación parlamentaria del Código Aduanero; IX. La cuantificación de la obligación tributaria.

## INTRODUCCION

En la VII Reunión del Consejo del Mercado Común (Ouro Preto 16 al 17 de diciembre de 1994), se aprobó la Decisión N° 25/94, Protocolo Relativo al Código Aduanero del Mercosur, cuyo análisis general constituye el objetivo de este trabajo.

Fueron varias las Decisiones aprobadas relativas a la materia aduanera en esta cumbre, colocando a los Estados Partes en el camino hacia la formación de una Unión Aduanera<sup>(1)</sup>. Lamentablemente no podemos abordarlas todas en esta oportunidad. Por lo tanto, reiteramos, este trabajo se circunscribe únicamente a la Decisión N° 25/94.

A partir del 1° de enero de este año quedó trazado un nuevo espacio económico latinoamericano. Los cuatro socios intercambiarán productos con arancel cero y aplicando un Arancel Externo Común para importaciones de terceros mercados. La unión aduanera del Mercosur es incompleta ya que el

---

<sup>(\*)</sup> Investigación realizada para la Facultad de Derecho (Universidad de la República), abril de 1995.

<sup>(1)</sup> Decisión N° 16/94 Norma de Aplicación sobre despacho aduanero de Mercaderías, Decisión N° 17/94 Norma de Aplicación sobre Valoración Aduanera de Mercaderías, Decisión N° 22/94 Tarifa Externa Común, Decisión N° 23/94 Régimen de Origen, Decisión N° 24/94 Régimen de Adecuación, Decisión N° 26/94 Norma de tramitación de decisiones, criterios y opiniones de carácter general sobre clasificación tarifaria de mercaderías.

AEC alcanza al 85% del universo arancelario aplicándose una alícuota máxima de 20%.

Los demás productos, principalmente bienes de capital y otros incluidos en los regímenes de adecuación presentados por cada país miembro, gozan de una tarifa común convergente que será única el 1º de enero del 2001. Los productos de informática convergerán en torno al AEC en el 2006.

Es importante destacar que también a partir del 1º de enero el control integrado de frontera comenzó a funcionar en puntos predeterminados: Uruguiana-Paso de los Libres, Rivera-Santa Ana do Livramento, Foz de Iguazu-Puerto Iguazu, y Foz-Ciudad del Este. El control integrado es realizado por el país al que entra la mercadería. El control integrado es realizado por el país al que entra la mercadería. El nuevo sistema fue reglamentado por el Acuerdo de Recife y su Protocolo. Las aduanas de frontera funcionan con personal de los dos países y de esta forma se reduce el tiempo de permanencia de las mercaderías en la frontera. Lo que ha planteado problemas es el cobro del AEC, que en algunos casos lo están haciendo los dos estados.

Corresponde efectivizar la Norma de Aplicación sobre Despacho Aduanero de Mercaderías, incorporada al derecho positivo interno por el Decreto 570/94, de 29/12/94, cuyo art. 82 prevé, en una disposición transitoria, el régimen a implantar hasta que se perfeccione un mecanismo de distribución de la recaudación productiva por el Arancel Externo Común.

De acuerdo al mismo, las mercaderías provenientes de terceros países que, conforme a la declaración de llegada, estén asignadas a un país distinto que el de su introducción, abonarán el AEC en el país de destino; y las que egresen con destino a terceros países por el Estado diverso a aquel en que se efectúe la declaración de exportación, abonarán el AEC o percibirán los beneficios en la Aduana de aquel país exportador.

En los hechos, tanto las normas de origen como los mecanismos de percepción de la renta aduanera presentan serias dificultades para su aplicación, en consecuencia, nadie quiere correr el riesgo de no percibir sus legítimos ingresos.

## ANTECEDENTES

La presentación del Proyecto de Código Aduanero estuvo a cargo del Sub Grupo de Trabajo N°2 -Asuntos Aduaneros- (actual Comité Técnico), que trabajó con representantes de los cuatro Estados Parte en 8 Comisiones<sup>(2)</sup>, constituyéndose además un grupo ad-hoc para la elaboración del Código.

---

<sup>(2)</sup> Comisión de Legislación Aduanera; de Valoración Aduanera; de Migraciones, Seguridad e Informática Migratoria; de Controles Zoo y Fito Sanitarios; de Turismo; de Informática; de Clasificación; de Facilitación Fronteriza de Mercaderías.

En la reunión de Puerto Iguazú (3/9/92), la Recomendación N° 6/92 encomendó al Grupo Mercado Común, concretar en lo inmediato la asistencia técnica de organismos internacionales, a fin de redactar un Código Aduanero de carácter regional.

Se consideró necesario solicitar la realización de dicho proyecto a organismos internacionales, tales como el Consejo de Cooperación Aduanera, con el apoyo técnico y financiero del BID o de la Comunidad Europea, lo que finalmente no se concretó.

Esta solución primó sobre la posibilidad de trabajar en un proyecto a partir de las legislaciones de cada país miembro, ya que un código regional debía contener "requerimientos especiales y diferentes a los previstos en las legislaciones nacionales"<sup>(3)</sup>.

El apoyo internacional se limitó únicamente a un informe de las diversas Unidades de la Dirección General XXI de la Comisión Europea, realizando algunos comentarios y sugerencias al texto del Proyecto de Código. Este aporte fue tenido muy en cuenta en la redacción final del Proyecto por parte del grupo ad-hoc. Dicho grupo tomó como fuentes principalmente el Código Aduanero de la Unión Europea y el Convenio de Kyoto.

## LA UNION ADUANERA Y EL CODIGO ADUANERO

La Unión Aduanera (UA) constituye la base de todos los procesos integracionistas que han tenido éxito (algunos autores la llaman la institución madre de la integración económica).

El ejemplo más claro es el de la Unión Europea. El art. 9° del Tratado de Roma establece que "La Comunidad *se basa* en una unión aduanera que afecta el conjunto de intercambio de mercaderías...".

El Acuerdo General de Comercio y Aranceles (GATT) la define como " la sustitución de dos o más territorios aduaneros por uno solo, de manera que: a) los derechos de aduana y demás reglamentaciones comerciales restrictivas sean eliminadas con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales entre los territorios constitutivos de la unión, respecto de los productos originarios de éstos; y b) que cada uno de los miembros de la unión aplique al comercio con los territorios que no están comprendidos en ella, derechos de aduana, y demás reglamentaciones del comercio que, en sustancia, sean idénticas" (art. XXIV -8a).

---

<sup>(3)</sup> Acta Comisión Especialistas en Legislación Aduanera N° 1/92. Anexo IX.

El mismo acuerdo define a la zona de libre comercio (art. XXIV 8b) como "un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminen los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de los territorios constitutivos de dicha zona de libre comercio".

Surge de las definiciones transcritas que la diferencia sustancial entre ambos estadios de integración, radica en el tratamiento que otorgan a las mercaderías de fuera de la zona.

Para lograr su correcto funcionamiento es imprescindible contar con un cuerpo normativo común, que garantice la aplicación de las medidas arancelarias y de otra naturaleza establecidas en el marco del intercambio comercial entre el Mercosur y terceros estados.

Se debe limitar en la mayor medida posible las formalidades y controles aduaneros, pero al mismo tiempo asegurar que la competencia no sea falseada ni mediante intervenciones discriminatorias o proteccionistas de los Estados ni mediante acciones concertadas por parte de los operadores económicos. En este contexto y teniendo en cuenta que las aduanas nacionales pasan a ser regionales o comunitarias, el Código Aduanero y las Normas de Aplicación vienen a proveer un marco jurídico básico y necesario.

## **CARACTERISTICAS GENERALES**

Tal como expresa el Mensaje del Poder Ejecutivo remitido a la Asamblea General, el 10 de enero de 1995, el Código Aduanero se instrumenta a través de un convenio internacional, que reviste las formalidades de un Protocolo.

El texto, según el Mensaje (pág 2), "tiene como objetivo primordial el sentar las bases para la mejor conciliación de la racionalidad y fluidez de las operaciones aduaneras, con un contralor efectivo que permita a los Estados Partes asegurar la recaudación de los gravámenes correspondientes, combatiendo las infracciones o eventuales figuras delictivas y la evasión de ellas resultante".

Como ya se señaló, la aplicación del AEC y la sustitución de aduanas nacionales por una regional, no puede funcionar con legislaciones aduaneras totalmente diferentes. En este mismo sentido operó la Comunidad Económica Europea, que constituye la guía ineludible en todos los temas de integración, y en cuyo ámbito se trató de armonizar la normativa aduanera, pero se evolucionó hacia la unificación de la misma<sup>(4)</sup>.

---

<sup>(4)</sup> Conforme Berr y Tremeau, "Le droit douanier". Nueva Edición, pág. 61.

El Código está dividido en 13 Títulos con sus respectivos capítulos y 186 artículos. Entrará en vigor 30 días después del depósito del segundo instrumento de ratificación (art. 185). Si una vez depositado el segundo instrumento, algún Estado Parte no lo ha ratificado, deberá hacerlo en el mencionado plazo de 30 días, a cuyo vencimiento o lo aplica o debe denunciarlo. Hasta el momento, según la información de que disponemos ningún Estado Parte lo ha ratificado<sup>(5)</sup>.

### **AMBITO DE APLICACION**

Desde el punto de vista territorial, comprende el territorio aduanero de los cuatro Estados Partes (aguas territoriales, zonas económicas exclusivas, espacios aéreos, suelo y subsuelo marítimo).

Conforme a ésto, el Código será de aplicación en el interior del Mercosur y con respecto a terceros países.

El art. 3º incorpora los conceptos de enclave y exclave, con lo cual se puede modificar el ámbito territorial de aplicación de las normas) y al intercambio comercial de los Estados Partes con terceros países. Son de aplicación las normas nacionales complementarias siempre y cuando no sean contrarias al Código Aduanero (art. 3 num. 21).

### **CODIGO ADUANERO Y NORMAS DE APLICACION**

La legislación aduanera aplicable está constituida por el Código Aduanero y sus Normas de Aplicación (art. 1º).

Las normas de aplicación, inicialmente denominadas Normas Reglamentarias, constituyen una solución a fin de impedir que frente a los vacíos

---

<sup>(5)</sup> El Proyecto fue tratado por el Senado el 24 de enero de este año (Carp. N° 1688/95 - Rep. N° 1041/95), sin informe escrito de la Comisión de Asuntos Internacionales. Si bien se recomendó al Cuerpo la aprobación del Código y del Protocolo de Ouro Preto, se postergó su consideración hasta el día 1º de febrero. Reunido nuevamente el Senado se aprobaron ambos textos, pero se agregó un art. 2º al texto del proyecto de ley que aprobó el Código que dice lo siguiente:

"Declárase que la aprobación del Protocolo precedentemente mencionado, en modo alguno convalida la legalidad de los decretos del 29 y 30 de diciembre de 1994, sobre tramitación aduanera, ni significa dejar sin efecto la vigencia de los artículos 2º y 9º de la ley N°10.000, de 10 de enero de 1941 y del artículo 16 de la ley N° 12.670, de 17 de diciembre de 1959" (Diario de Sesiones del Senado N°370 - Tomo 365, pág. 674). La poco feliz inclusión de este artículo llevó a que los Gobiernos de Argentina y Brasil comunicaran al Gobierno uruguayo que los acuerdos suscriptos en el ámbito del Mercosur debían aprobarse en la forma que se habían negociado, sin ningún tipo de agregados.

Ambos proyectos de ley fueron remitidos a la Cámara de Representantes pero no pudieron ser tratados antes del 14 de febrero, fecha en que finalizó la XLIII Legislatura, debiendo iniciar su trámite de aprobación nuevamente en el Senado (art. 136 de la Constitución).

normativos se apliquen disposiciones internas de los Estados Partes (en el Código aduanero europeo se las denomina normas de desarrollo).

El Código deberá ser complementado con normas de aplicación sobre: destinos aduaneros y regímenes especiales, clases y condiciones de depósitos aduaneros, regímenes suspensivos de importación, regímenes de tránsito, de depósito, de admisión temporal, de transformación bajo control aduanero, sustitución de las mercaderías, régimen de reimportación, de equipaje, circulación de personas, muestras sin valor comercial, unidades de carga (contenedores), comercio fronterizo, medios de transporte, free shop, zonas francas y áreas aduaneras especiales.

También deben dictarse normas de aplicación sobre la obligación tributaria aduanera, origen, determinación y extinción de la obligación, multas, intereses por mora, actualización monetaria, etc.

En relación a las infracciones y las penas, las normas abarcarán entre otros aspectos, responsabilidades, declaraciones inexactas, sanciones administrativas, configuración del contrabando, defraudación.

La sola enunciación de los temas en que el Código se remite a las Normas de Aplicación demuestra que, en muchos casos, se trata de materia respecto de la cual rige el principio de legalidad. Y esto debe ser tenido en cuenta en la internación de las normas.

El art. 40 del Protocolo Adicional al Tratado de Asunción sobre la Estructura Institucional del Mercosur prevé que, aprobadas las normas por los diferentes órganos del Mercosur, los Estados Partes adoptarán las medidas necesarias para su incorporación al ordenamiento jurídico nacional y comunicarán las mismas a la Secretaría Administrativa del Mercosur. El art. 42, refiriéndose a las fuentes jurídicas del Mercosur, dispone que "las normas emanadas de los órganos del Mercosur previstas en el art. 2 de este Protocolo tendrán carácter obligatorio y, cuando sea necesario, deberán ser incorporadas a los ordenamientos jurídicos nacionales mediante los procedimientos previstos por la legislación de cada país".

Surge de estas disposiciones que, si las resoluciones a internalizar son de aquellas que, en el derecho interno, requieren ley, no podrán ser puestas en vigencia por un simple decreto. La remisión a los procedimientos de cada país debe ser entendida en el sentido de que habrá que estar a lo que surge del ordenamiento jurídico en su totalidad, partiendo de la Constitución. Las disposiciones citadas están directamente relacionadas con el derecho uruguayo y brasileño donde no está prevista la aplicación directa de las normas emanadas de los órganos de los tratados internacionales, a diferencia de las Constituciones argentina y paraguaya.

En la reunión del Subcomité de legislación, celebrada en Montevideo los días 6 y 7 de marzo de 1995, se preparó un cronograma para la elaboración de las normas de aplicación, dividiendo el trabajo por áreas temáticas<sup>(6)</sup>, atendiendo las prioridades señaladas en la XVI Reunión del SGT 2 y en la reunión de coordinadores del referido grupo efectuada en Porto Alegre del 6 al 8 de febrero de 1995. Asimismo, se decidió que en la oportunidad de analizarse cada una de las áreas temáticas se efectuará una evaluación de las normas del Código correspondientes.

De acuerdo a dicho cronograma, aspectos tan esenciales como por ejemplo, la determinación y extinción de las obligaciones tributarias y el régimen de infracciones y sanciones recién va a ser implementado a fines del año próximo.

Al mismo tiempo, son varias las interrogantes que se nos plantean en cuanto al alcance y eficacia de éstas normas, lo cual se vincula directamente con el problema de la incorporación de la normativa del Mercosur al derecho positivo de los Estados Parte.

En la reunión de Ouro Preto, el CMC aprobó a través de "Decisiones", el Código Aduanero y varias Normas de Aplicación. O sea, que desde el punto de vista de la jerarquía normativa, el Código y las Normas están en un mismo plano, pero los mecanismos actuales por los que se pretende su incorporación o internación en nuestro derecho son diferentes.

Las Normas se han internado por la vía de decretos del Poder Ejecutivo, atendiendo a su contenido, y considerándolas "reglamentarias", mientras que el Código ha sido sometido a ratificación parlamentaria. Evidentemente, éste modifica sustancialmente nuestro Código Aduanero y requiere obviamente trámite legislativo; de igual manera, entendemos que cualquier Norma de aplicación que afecte materia reservada a la ley nacional deberá ser sometida a ratificación parlamentaria. Esto no ocurrió con las Decisiones N° 19, 22 y 29/94 que establece el Arancel Externo Común.

Por otra parte, según lo dispone la Sección III del Protocolo de Ouro Preto, todos los temas y materias relacionados con las políticas comerciales comunes, con el comercio intra-Mercosur y con terceros países, compete a la

---

<sup>(6)</sup> Las prioridades para la elaboración de las normas de aplicación son: Area 1 - Depósitos Aduaneros, Regímenes suspensivos de importación y Regímenes suspensivos de exportación (propuestas hasta julio/95, norma comunitaria set/95). Area 2 - Zonas Francas y Areas Aduaneras Especiales (propuestas 11/95, norma comunitaria 12/96). Area 3 - Sustitución de mercaderías, reimportación y tratamientos aduaneros especiales (propuestas 2/96, norma comunitaria 4/96). Area 4 - Obligación tributaria aduanera (propuestas 5/96, norma comunitaria 6/96). Area 5 - Infracciones y penalidades (propuestas 7/96, norma comunitaria 9/96).

Comisión de Comercio del Mercosur, cuyos pronunciamientos serán obligatorios para los Estados Parte.

### **AUTORIDAD DE APLICACION**

El Código define la Autoridad Aduanera (art. 3.6) como "la autoridad competente para la aplicación de la legislación aduanera". Las referencias a dicha autoridad y la "administración aduanera" se encuentran en múltiples artículos. Se consagra su preeminencia sobre los demás organismos que ejercen sus atribuciones en el "territorio aduanero" (art. 12.1); su competencia para controlar las normas dictadas para regular las actividades de otros organismos de comercio exterior, que impliquen la ejecución o afecten los controles aduaneros (deberán contar con la aprobación previa de la autoridad aduanera, art. 13.2); la competencia para establecer alícuotas preferenciales y reducción de gravámenes (art. 15.3); competencia en caso de duda sobre el origen (art. 24.2 y 25.2), para preservar la renta fiscal (art. 43).

En materia de declaración aduanera, competencia para autorizar procedimientos informáticos, registro de declaración, rectificación, modificación, ampliación, anulación de declaración aduanera (art. 55, 56, 57); análisis documental (art. 59); autorización de regímenes suspensivos de importación (art. 72, 89, 104, 109, 110, 114, 115, 116); competencia en materia de obligación tributaria aduanera (arts. 142, 143, 145); competencia exclusiva en la comprobación de la veracidad o exactitud de la información, y documentación de la declaración presentada para valorar las mercaderías.

La existencia en nuestro país, hasta hace muy poco tiempo, de dos órganos con competencia en materia de control de comercio exterior, vuelve trascendente la comprensión del concepto en el Código Aduanero Mercosur y la determinación de si es compatible con la subsistencia de dos órganos con ese carácter.

De la lectura de los artículos del Código surge que esta solución es inaceptable y que dicha autoridad debe ser una sola.

La competencia que se le otorga, en algunas hipótesis, exclusiva, y en otras, preeminente, es inconciliable con su ejercicio por más de un órgano.

Internamente no podría, por tanto, adoptarse una solución diferente, ya que la uniformización de la legislación aduanera conlleva la de los procedimientos de comercio exterior y los sujetos de éste.

De otra forma, estos mecanismos actuarán modificando las condiciones de competencia de los diversos Estados.

Al respecto, expresaba Isidoro Hodara, relator general del tema "Cuestiones conexas con la aplicación del Arancel Externo Común" en las 1<sup>as</sup> Jornadas



Tributarias del Mercosur (Rev. Tributaria - tomo XXI -Nº 123, pág 621 y sigts.). "En general existe opinión compartida de que la armonización de la legislación aduanera deberá acompañarse de una armonización de las interpretaciones administrativas correspondientes. Deberían asimismo armonizarse los procedimientos operativos, los controles aduaneros, la publicidad de las decisiones relativas al arancel externo común y se hace aconsejable la adopción de un Código Aduanero del MERCOSUR".

Las Primeras Jornadas Tributarias del Mercosur, en lo que respecta a este tema recomendaron: "8º: Corresponde armonizar los procedimientos de despacho aduanero de forma que se eviten trabas en la introducción de mercaderías al MERCOSUR por causa de controversias en materia de monto imponible y/o arancel aplicable. Ello sin perjuicio de salvaguardar los intereses del fisco mediante garantías suficientes". "9º: La armonización de la legislación aduanera deberá acompañarse de una armonización de interpretaciones administrativas, los procedimientos y la publicidad de las decisiones".

## **MODIFICACIONES TRIBUTARIAS QUE INCORPORA LA RATIFICACION PARLAMENTARIA DEL CODIGO ADUANERO**

Este introducirá trascendentes modificaciones en el hecho generador de los tributos a la importación, determinación de la obligación tributaria, extinción de la misma; régimen infraccional y sancionatorio, y regímenes suspensivos de derechos.

El Código plantea algunos de estos cambios y, en muchos aspectos, se remite a las Normas de Aplicación a dictarse, por lo cual con su sola ratificación no existiría una regulación acabada de los institutos mencionados.

El efecto que se preveía como inmediato del Código, pero que ya ha operado sin su ratificación, es el relativo a la cuantificación de la obligación tributaria de los impuestos a la importación y esto es así porque constituye el requisito esencial del punto de vista tributario y conceptual para la existencia de una Unión Aduanera.

## **LA CUANTIFICACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

Esta requiere dos operaciones: la valoración de la base de cálculo y la aplicación de la alícuota. En relación a la primera, el Código establece (Título II Cáp.3) que el valor aduanero para la percepción de los gravámenes de importación, se determinará siguiendo las normas del Acuerdo sobre la Implementación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT). Es el conocido como "Valor Gatt" y modifica el concepto imperante en nuestro derecho interno, de "Valor normal en Aduanas" definido en la Convención de Bruselas.

El referido concepto de valor es materia reservada a la ley, y no podría aplicarse sin norma legal. La sanción de la ley 16.671 de 13 de diciembre de 1994, que aprobó los Acuerdos del GATT suscritos en el Acta de Marrakesh, entre ellos el "Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General, se adelantó al Código del Mercosur imponiendo el concepto de Valor GATT. Constituye así la base legal del Decreto 574/94, de 29/XII/94 que pone en vigencia, a partir del 1º de enero de 1995, la Norma de Aplicación sobre Valoración Aduanera de mercaderías adoptada por la Decisión N° 17/94 del Consejo del Mercado Común en su VII Reunión en la Ciudad de Ouro Preto.

Con respecto a la alícuota aplicable, el Código en su art. 15 (Título II, Cap. I) prevé las alícuotas que comprende el Arancel Externo Común.

Las decisiones N° 19/994, 22/994 y 29/994 del Consejo del Mercado Común adoptaron el Arancel Externo Común y nuestro país lo "internó" por el Decreto 564/94, modificando las alícuotas de los tributos a las importaciones.

De acuerdo a nuestro ordenamiento constitucional, que consagra el principio de legalidad en materia tributaria (art. 85 num. 4) y la separación de poderes sin previsión de la delegación de competencias, la aprobación del referido Arancel externo es de resorte legal. El Poder Ejecutivo no tiene atribuciones para aprobar modificaciones a las referidas alícuotas, razón por la cual el decreto es, y así lo considera prácticamente la unanimidad de la doctrina tributaria del país, inconstitucional.

El tema plantea la necesidad de adecuar la Constitución a los requerimientos de la integración económica a efectos de hacer obligatorios en el ámbito interno, las decisiones que adopten los órganos del Mercosur.