



La organización aduanera frente al proceso MERCOSUR. El caso argentino

Javier Zabaljauregui

Resumen

El presente trabajo investigativo pretende aportar, desde la perspectiva aduanera, una mirada que, fundada en el pensamiento sistémico, sea consistente con la validez y orientación del modelo de organización que centraliza a las administraciones aduanera y tributaria, frente al desafío que plantean la dinámica y las características del comercio internacional y los esquemas de integración económica.

Para ello se recurre al análisis de los procesos de reforma y modernización de las organizaciones aduaneras, y de los procesos de integración de las administraciones aduanera y tributaria, particularizando en el caso argentino.

Asimismo, dicha investigación se ve complementada con un análisis de los efectos de la implementación de la unión aduanera sobre las administraciones aduaneras y tributarias, tomando el caso centroamericano y el propio proceso de integración MERCOSUR.

Palabras claves: integración; especialización; informatización; facilitación; fiscalización.

Abstract

This research work aims at offering from the customs perspective a view that, based on systematic thinking, is consistent with the validity and direction of the organizational model that centralizes the customs-tax administrations facing the challenges posed by the dynamics and characteristics of the international trade and the economic integration schemes.

To that effect this work uses the analysis of the reform and modernization processes of the customs organization and the analysis of the integration processes of the customs-tax administrations, particularly in the Argentine case.

Furthermore this investigation is complemented with an analysis of the effects of the customs union implementation in the customs-tax administrations, especially considering the Central-American case and the MERCOSUR process of integration itself.

Keywords: integration; specialization; computerization; facilitation; control.



Prólogo

El presente trabajo investigativo pretende aportar, desde la perspectiva aduanera, una mirada que fundada en el pensamiento sistémico sea consistente con la validez y orientación del modelo de organización que centraliza a las administraciones aduanera y tributaria, frente al desafío que plantean la dinámica y las características del comercio internacional y los esquemas de integración económica. Para ello, se recurre al análisis de los procesos de reforma y modernización de las organizaciones aduaneras, y de los procesos de integración de las administraciones aduanera y tributaria, particularizando en el caso argentino.

Asimismo, dicha investigación se ve complementada con un análisis de los efectos de la implementación de una unión aduanera sobre las administraciones aduaneras y tributarias, tomando el caso centroamericano y el propio proceso de integración MERCOSUR.

En cuanto al interés de abordar los procesos de reforma y modernización de las organizaciones aduaneras, su análisis radica en la búsqueda de conocer y comprender lo acontecido, de modo de inferir –a partir de ello- los nuevos escenarios y desafíos.

Los antecedentes tenidos en consideración conforman, según su naturaleza, tres etapas, a saber:

- a) la primera, relativa a los procesos de simplificación y armonización de regímenes aduaneros,
- b) la segunda, vinculada con la reingeniería de procesos tendientes a la simplificación y facilitación de la actividad del comercio exterior, y,
- c) la tercera, abarcativa de la gestión de control por administración de riesgo.

En cuanto a la primera etapa, acuden como citas ineludibles, los esfuerzos realizados en la Convención de Kyoto del año 1973¹, y su posterior actualización de 1999, sobre “Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros”, como así también los distintos y periódicos trabajos del Comité Técnico Permanente de la Organización Mundial de Aduanas -OMA-², en busca de su actualización.

Respecto de la segunda etapa, la necesidad de adaptación de los servicios aduaneros a las demandas de un creciente comercio internacional, sumados a los nuevos medios y modalidades del transporte y de las comunicaciones, imponen el inicio de una “reingeniería de los procesos” de modo garantizar una mayor celeridad, disminución de costos y transparencia en la gestión.

Pero este desafío que trasunta una aparente dicotomía entre la facilitación y el control del comercio exterior no es tal y da lugar a la instalación de una nueva concepción, configurativa de la tercera etapa, denominada “gestión de control por administración de riesgo”. Con ella se instalan criterios de selectividad, basados en análisis de riesgo, que mudan el tradicional control físico primario de las mercaderías por fiscalizaciones ex post, de las destinaciones y actividades de los operadores.

El debate respecto de los modelos de organización más eficaces, vuelca su mirada hacia el interno de la estructura. Así las cosas, da comienzo una cuarta etapa, a juicio del devenir investigativo, “los procesos de integración de las administraciones aduaneras y tributarias”. Su análisis cobra importancia en términos de las tendencias y de la posible adecuación funcional, que fundada en una concepción sistémica plantea una visión del negocio donde el contribuyente-usuario aduanero, calificado como “cliente”, conforma su núcleo conceptual.

Esta concepción teórica, paradigma del pensamiento sistémico, lo es tal, pues se sustenta en el “abandono del presupuesto clásico de la objetividad, teniendo una concepción nueva del sistema que, en lugar de ser una estructura definible como una realidad separada del sujeto se sostiene en un enfoque

¹ Convención de Kyoto. Inherente a las negociaciones sobre “Simplificación y Armonización de los regímenes aduaneros”. Realizada bajo el auspicio del Consejo de Cooperación Aduanera (CCA), hoy Organización Mundial de Aduanas (OMA), concluyeron en Kyoto, el 18 de mayo de 1973. Entró en vigor el 25 de septiembre de 1974.

² Organización Mundial de Aduanas (OMA). Tiene su sede en 30 Rue du Marche B 1210, Bélgica. Su antecedente fundacional fue el Consejo de Cooperación Aduanera.



integrado respecto de éste”³, procurando de este modo reconvertir a la Administración en una Institución de Servicio, donde las prestaciones se adecuan a las necesidades de sus clientes –gestión de facilitación-, a través de un conocimiento global e integrado de su operatoria, lo cual al propio tiempo se convierte en insumo indispensable para el desarrollo de la gestión de fiscalización.

La argumentación del encadenamiento de la consecuencia tributaria, por aquello de que “el infractor a las leyes aduaneras es un evasor tributario”, adhiere a este enfoque sistémico y le otorga al modelo organizacional integrado otro sustento conceptual. El modelo de “Agencia Única”, resulta ser un emergente de esta visión en la interpretación que su conformación contribuiría a dotarlo de una sinergia fundamental para el cometido, tanto en el plano de la facilitación como de la fiscalización, aspectos éstos comunes y concurrentes.

En este orden de ideas, el desarrollo temático planteado, particulariza en el análisis de los procesos de integración de las administraciones aduanera y tributaria, sus antecedentes y justificación.

Así se desarrolla el modelo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria Española, elegido tanto por ser referencia del propio proceso de institucionalización de la Administración Federal de Ingresos Públicos Argentina -AFIP⁴, como por encontrarse dentro de un esquema de integración, que lo torna válido en el análisis comparativo, atento los desafíos que supone a la administración tributaria su participación en dicho proceso.

La presentación y tratamiento de la Administración Aduanera y Tributaria Argentina, por consiguiente, se integra al desarrollo investigativo.

El espacio en que tuvo lugar, aludiendo a la reforma del Estado de la década del 90, hasta el análisis de las ventajas y desventajas de su esquema organizacional, tienen importancia a la hora de evaluar “los nuevos enfoques y las nuevas practicas”.⁵

Los efectos de la implementación de una unión aduanera, sobre la problemática de política institucional constituyen un aspecto importante a la hora de debatir sobre el esquema organizacional. En ese sentido se recurre al análisis de lo ocurrido en el caso de la Unión Aduanera Centroamericana y del propio proceso MERCOSUR.

Finalmente, se plantea el cierre de la investigación con un juicio conclusivo respecto de los modelos de organización y su orientación, señalándose que si bien los mismos no pueden ser evaluados con prescindencia del contexto en que se inscriben, aludiendo en tal forma a aspectos generales como ser la situación socio-económica del país o intrínsecos de la administración, como sus recursos humanos y medios disponibles, la realidad impone la búsqueda de alternativas que coadyuven a eficientizar su gestión.

I. Los procesos de reforma y modernización de las organizaciones aduaneras

Introducción

Tal como se expresó en la introducción, el propósito de la tesis es investigar la validez del modelo de organización que centraliza las administraciones aduanera-tributaria, a partir, de los procesos de reformas y modernización de las aduanas y planteando desde dichos cambios los posibles nuevos

³ Mendicoa, Gloria E., *Sobre Tesis y Tesistas*. Cap. VI. Pto. VI-2 (Los paradigmas en el método cualitativo- El pensamiento sistémico, p. 116). Ed. Espacio; Buenos Aires, Argentina. 2003.

⁴ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Tiene su antecedente en el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional de la República Argentina, Nro. 1156/96. Su estructura se aprobó mediante el Decreto PEN Nro.618/97. Centraliza las Administraciones Aduanera, de Impuestos Internos y de Recursos de la Seguridad Social.

⁵ Abad, Alberto Remigio. Presentación sobre “Integración Tributaria- Nuevos Enfoques/ Nuevas Prácticas”. Jornadas relativas al día de la Exportación. Buenos Aires, Argentina, 23 y 24 de agosto de 2005.



esquemas. En tal sentido se plantea agrupar a los procesos de reforma y modernización de los servicios de aduana, conforme su desarrollo, naturaleza y alcance, en tres etapas.

La primera etapa, relativa al desarrollo de los procesos de reforma y modernización de las aduanas, muestra la necesidad de promover la eliminación de todo tipo de restricciones al comercio internacional, como su elemento distintivo. La identificación de restricciones de carácter no arancelario dio lugar a la impulsión de las tareas relativas a la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros. Para ello se hará mención de los principales antecedentes, su contenido y alcance.

La segunda, plantea el enfoque relativo a la naturaleza de los procesos de reforma y modernización, y se centra en la dinámica del comercio internacional, y la evolución de las tecnologías aplicadas al mismo. Estas últimas, posibilitaron la transformación de los procesos de gestión, mediante una reingeniería de procesos y actividades, que atendiera las demandas de reducción de tiempos de intervención, de costos y de transparencia en la gestión.

En la tercera etapa, referida al alcance de los procesos, surge la necesidad de establecer un equilibrio entre las demandas de facilitación y de fortalecimiento del control aduanero sobre el comercio exterior. Nace, entonces, una nueva concepción basada en la gestión de control por administración de riesgo, que permitió la implantación de intervenciones selectivas y diferidas, con basamento en una estructura de análisis inteligente, con calificación de operadores y de fiscalizaciones a posteriori.

En este orden de ideas los procesos de reforma y modernización de las organizaciones aduaneras, contienen los tres aspectos señalados, de simplificación y armonización normativa, de rediseño de procesos y actividades y de fortalecimiento del control, los cuales a continuación y se desarrollarán en su orden.

I.1.a) Procesos de simplificación y armonización de los regímenes aduaneros

La necesidad de compatibilizar las legislaciones y prácticas aduaneras, en un contexto caracterizado por las demandas de un importante crecimiento del comercio internacional, dio lugar al desarrollo de una vastísima labor que cuenta como antecedentes más destacados, a los siguientes:

- a) la Convención de Kyoto del año 1973, sobre "Simplificación y armonización de los regímenes aduaneros", y su texto revisado, Bruselas, Bélgica 1999,
- b) la Declaración de Columbus, sobre "Eficiencia en el comercio", Ohio, Estados Unidos de América, 1994,
- c) el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías; Bruselas, Bélgica 1983,
- d) el Acuerdo de Valoración del GATT-OMC - Ronda Uruguay (1994).

En su orden, se hará referencia a cada uno de ellos, su contenido e implicancias, tanto para las administraciones aduaneras como para el desenvolvimiento del comercio exterior.

- a) Convención de Kyoto sobre simplificación y armonización de los regímenes aduaneros (1973) y su texto revisado, Bruselas, Bélgica (1999).

Las negociaciones del Convenio para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros, bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera (CCA), hoy Organización Mundial de Aduanas (OMA), concluyeron en Kyoto, el 18 de mayo de 1973. El Convenio de Kyoto entró en vigor el 25 de septiembre de 1974, tres meses después que cinco Estados lo suscribieron sin reservas conforme al artículo 12 del Convenio.

El Convenio consta del texto o cuerpo del Convenio y 31 Anexos que contienen normas para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros y de ciertos procedimientos o formalidades aduaneras.

Cualquier miembro del Consejo de Cooperación Aduanera o de la Organización de las Naciones Unidas o de sus Agencias Especializadas puede suscribir el Convenio y, al hacerlo, tendrá que aceptar también,



al menos, uno de sus Anexos. Más de cincuenta países son Partes Contratantes del Convenio y 26 Anexos están vigentes para algunos de ellos. La República Argentina, si bien fue un país signatario del Convenio de Kyoto, en 1973, no lo ratificó parlamentariamente. Empero, es de señalar que la actual legislación aduanera, el Código Aduanero argentino, aprobado por la Ley 22415, tuvo en consideración muchos de los preceptos instituidos por la Convención.

A través del Convenio, se planteó la generación de las condiciones y los instrumentos principales para que las Partes Contratantes pudieran alcanzar “una administración aduanera moderna y, sin perjuicio del empleo de métodos de control eficaces, adaptar su legislación nacional a los efectos de cumplir con los requisitos de un enfoque más simple, armonizado y flexible”⁶

La revisión del Convenio, conforme al artículo 6 (versión actualizada), corresponde al Comité Técnico Permanente⁷, el cual entre otras funciones tiene a su cargo: a) preparar nuevos Anexos y proponer al Consejo su adopción, b) proponer al Consejo los proyectos de enmiendas del Convenio o de los Anexos que estime necesarios.

El Comité Técnico Permanente, consciente de la necesidad de revisar el Convenio de Kyoto para adaptarlo a las nuevas demandas del comercio internacional, propuso al Consejo⁸ el inicio de los trabajos de revisión. Estos fueron aprobados por el Comité Técnico en su sesión 169 del mes de abril de 1999 y el Convenio revisado se aprobó en la última reunión del Consejo que tuvo lugar en el mes de junio de 1999.

Los principales cambios introducidos al Convenio son los siguientes.

1. El convenio revisado comprende no sólo los regímenes aduaneros sino también las “prácticas aduaneras”. Los “regímenes aduaneros” (customs procedures”, en la versión inglesa) se refieren al tratamiento aplicado por la aduana a las mercancías. Las “prácticas aduaneras” cubren otras reglas que no se aplican directamente a las mercancías sino que regulan otras actuaciones vinculadas con el tratamiento aplicable a las mismas. Por ejemplo, los lugares habilitados para la llegada de los medios de transporte al territorio aduanero de un país, los recursos de apelación, el uso de la informática; los derechos y las obligaciones de las personas que intervienen en el despacho de las mercancías no son regímenes aduaneros pero son aspectos que acompañan o condicionan el desarrollo de los regímenes.

2. El Convenio revisado está constituido por el cuerpo del Convenio y el Anexo General, ambos de aceptación obligatoria para las Partes Contratantes y los Anexos específicos que son opcionales.

- El cuerpo contiene las previsiones relativas a las Partes Contratantes, a la firma y vigencia del Convenio, derechos de votación, la administración del Convenio, enmiendas, etc.

- El Anexo General presenta dos novedades importantes: Su aceptación es obligatoria para todas las Partes y regula las siguientes materias distribuidas en los siguientes diez (10) capítulos:

- Principios generales,
- Definiciones,
- Derechos de aduana e impuestos (liquidación, recaudación, pago diferido y devolución),
- Establecimiento de garantías,
- Control aduanero,
- Uso de la tecnología informática,
- Relación entre la aduana y los intermediarios,
- Disponibilidad de la información,

⁶ Convención de Kyoto, Anexo General, Cap. 1º - Principios generales - Pto 1º - Introducción. Bruselas 1999

⁷ Comité Técnico Permanente. Es un área del Consejo de Cooperación Aduanera, actualmente denominada Organización Mundial de Aduanas. Organismo de derecho público de carácter intergubernamental. El Comité Técnico se constituye en Comité de Gestión del Convenio, y en él podrán estar representadas todas las Partes Contratantes, sean o no miembros del Consejo (OMA)

⁸ Consejo. Se denomina así a la organización creada por el Convenio por el que se establece el Consejo de Cooperación Aduanera, hecho en Bruselas el 15 de diciembre de 1950



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

- Recursos o reclamaciones en materia aduanera,
- Los Anexos específicos se refieren a las siguientes materias:
 - § Llegada de mercancías y almacenamiento temporal,
 - § Importación (definitiva, reimportación en el mismo estado, admisión temporal),
 - § Exportación definitiva,
 - § Depósitos y zonas francas,
 - § Tránsito, transbordo y cabotaje,
 - § Perfeccionamiento activo y pasivo, reintegro (“drawback”) y transformación,
 - § Importación o internación temporal para reexportación en el mismo estado,
 - § Infracciones aduaneras,
 - § Procedimientos especiales (viajeros, tráfico postal, vehículos comerciales, provisiones y envíos de socorro),
 - § Origen de las mercancías (reglas, pruebas y control de las pruebas documentales).

Estos Anexos contienen un total de 25 capítulos que recogen todos los Anexos del anterior Convenio con excepción de los siguientes: reposición con franquicia de derechos arancelarios, envíos urgentes, informaciones facilitadas por las autoridades aduaneras, relaciones de la aduana con los intermediarios, los recursos o reclamaciones aduaneras y la utilización de la informática con fines aduaneros. Estos cuatro últimos han sido incluidos como capítulos del Anexo General.

Cada uno de los capítulos contiene normas, normas transitorias y prácticas recomendadas que deben ser aplicadas por las Partes que hayan aceptado los correspondientes capítulos. Las normas y las normas transitorias se refieren a medidas que se consideran necesarias para alcanzar la simplificación y armonización de los procedimientos; las prácticas recomendadas contienen medidas recomendables para avanzar en la simplificación y armonización de los procedimientos aduaneros. En la medida en que tales prácticas sean acogidas por la Partes se podrán transformar en normas.

Todos los capítulos del Anexo General, excepto el Capítulo 2 “Definiciones” y todos los Anexos específicos y sus capítulos poseen Directivas. Las Directivas no forman parte del texto legal del Convenio y no implican ninguna obligación legal. Contienen explicaciones sobre las disposiciones del Convenio y proporcionan ejemplos de las mejores prácticas o métodos de aplicación y desarrollos futuros. Ilustran los objetivos que las administraciones aduaneras pueden alcanzar y como pueden funcionar algunas iniciativas, Las administraciones aduaneras pueden adoptar e implementar las prácticas que mejor se apliquen a su situación en particular. Si la práctica escogida fuera más liberal que la que se requiere a efectos de una disposición o régimen en particular, su aplicación será considerada como el otorgamiento de una mayor facilidad conforme al artículo 2 del Convenio.

3. El Comité Técnico Permanente se constituye como Comité de Gestión del Convenio y en él podrán estar representadas todas las Partes Contratantes sean o no miembros del Consejo (OMA).

b) Declaración de Columbus

Se conoce como Declaración de Columbus el documento presentado por la Organización Mundial de Aduanas (OMA) durante el simposio sobre “Eficiencia en el Comercio” que, organizado por la UNCTAD⁹, tuvo lugar en aquella ciudad de Ohio (Estados Unidos) durante el mes de octubre de 1994.

Para entonces ya se habían iniciado los procesos de reforma en las aduanas de numerosos países, pero fue un momento oportuno para que la Organización Mundial de Aduanas presentara, debidamente estructuradas, las líneas básicas para la reforma y modernización de las aduanas aglutinando las recientes experiencias y las constantes aspiraciones de las organizaciones representativas del comercio internacional. El Secretario General de la OMA presentó a las administraciones aduaneras y al mundo empresarial un conjunto de detalladas recomendaciones para facilitar el intercambio de mercancías a través de las fronteras sin perjuicio de los controles que las aduanas deben ejercer.

⁹ UNCTAD. Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo.



El conjunto de recomendaciones formuladas en la Declaración de Columbus se pueden agrupar del modo siguiente.

- La Aduana debería elaborar, en coordinación con otras entidades de los sectores públicos y privados, un plan estratégico que recoja los objetivos de la aduana. Este plan se debería dar a conocer a los operadores económicos y al público en general.
- Los procedimientos operativos debían ser revisados en profundidad para identificar aquellos que son ineficientes, redundantes o que obstruyen el desarrollo normal de las operaciones de comercio exterior. Los procedimientos identificados se debían eliminar o sustituir por otros que sean más flexibles y transparentes. En especial, se debería:
 - dar mayores facilidades para realizar algunos trámites aduaneros antes de la llegada del medio de transporte,
 - hacer esfuerzos para agilizar la entrega de las mercaderías (levante), y,
 - simplificar el procedimiento de valoración de las mercaderías (que puede causar importantes retrasos en el despacho de aquellas) mediante la implantación del método establecido en el Acuerdo para la implementación del artículo VII del GATT, conocido también como Acuerdo de Valoración de la OMC (Organización Mundial del Comercio).
- Utilizar en mayor medida la tecnología informática para llevar a cabo el cometido de la aduana de una manera eficiente,
- Modificar la actitud hacia los operadores comerciales y fomentar modelos de cooperación estrecha con ellos; al mismo tiempo, establecer unos niveles mínimos de conocimientos y profesionalidad para los agentes o despachantes de aduana, los agentes de carga y otros intermediarios con el fin de eliminar la parte de demora que es imputable a algunos de estos profesionales,
- Los Gobiernos deberían imponer la coordinación de todos los organismos públicos que intervienen en las operaciones de comercio exterior a fin de evitar actuaciones superpuestas y gastos redundantes,
- Los Gobiernos deberían tomar medidas para asegurar el mayor nivel de integridad y profesionalidad dentro de los servicios de aduanas; al mismo tiempo, deberían adoptar medidas para desalentar las conductas irregulares por parte de los comerciantes,
- Los Gobiernos deberían asegurar a las aduanas los recursos adecuados para cumplir con sus cometidos de manera eficaz y eficiente. Una aduana sin recursos será, con toda seguridad, un obstáculo para el comercio.

En relación con la aplicación práctica de las recomendaciones antedichas, resulta de interés comentar alguna de las conclusiones a las que arribó el experto Manuel Castilla Domingo¹⁰, funcionario de la División Fiscal del Banco Interamericano de Desarrollo, con motivo de su experiencia de campo en un trabajo que este publicó referente a la reforma de la administración aduanera, en los países de América Latina y el Caribe (1997).

En dicho documento se señala que:

- La mayoría de los países emprendieron la renovación de las aduanas como consecuencia de los cambios derivados de la globalización y apertura de las economías. Pero en América Latina y el Caribe, los cambios se hicieron, en general, tratando de afrontar los problemas más urgentes sin seguir un plan estratégico. Ello en razón de la escasez de recursos como a los planteamientos de corto plazo de los gobiernos.
- Los cambios no afectaron a los fines tradicionales de las aduanas –recaudación y protección social y económica- pero sí a la forma de conseguirlos, es decir, a los objetivos y al modo en que aquellas realizan sus funciones. Por ejemplo, se da preferencia a la eficiencia y la facilitación sobre la eficacia.

¹⁰ Manuel Castilla Domingo. "Mejores Prácticas y futuro de las Aduanas". Trabajo personal basado, principalmente, en la experiencia de campo del autor dentro de la División Fiscal del Banco Interamericano de Desarrollo. División Fiscal - BID. 1997



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

- Mejoró la relación entre la aduana y los operadores comerciales abriendo oportunidades de diálogo y cooperación mutua, de modo de conseguir sus objetivos a un menor costo para ambas partes y de una forma más sencilla. La facilitación se entiende como una forma de mejorar las condiciones de competitividad de la economía nacional en el comercio internacional.
 - Se abrió camino la idea de una responsabilidad compartida entre la aduana y los operadores comerciales en el cumplimiento de las obligaciones de éstos. La aduana asume una posición activa en la provisión de la información necesaria para facilitar este cumplimiento.
 - Como consecuencia de los cambios operados, era perceptible una mayor transparencia de las aduanas en el desempeño de sus funciones y en sus relaciones con el sector privado.
 - El futuro de las operaciones aduaneras se orientaría hacia el intercambio fluido de información que podría dar lugar a una aduana “virtual”, donde la presencia física de la mercancía deja de ser imprescindible y las transacciones no requieren, de manera inmediata, estar documentadas en papel sino que utilizan fundamentalmente medios electrónicos.
- c) Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías

El Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, conocido como el Sistema Armonizado (SA), es una nomenclatura internacional que se utiliza para una variedad de propósitos – entre ellos: fijación de impuestos interiores, elaboración de las reglas de origen, confección de estadísticas, etc.-, sin apartarse de una estructura apropiada para la clasificación arancelaria de las mercaderías.

Dicho sistema ha sido elaborado por el entonces Consejo de Cooperación Aduanera, actual Organización Mundial de Aduanas (OMA). La actualización del Sistema Armonizado es una prioridad de la referida Organización, teniendo en cuenta la evolución tecnológica y la de las estructuras del comercio. El mencionado Convenio Internacional fue hecho en Bruselas el 14/06/83 y entró en vigencia para las Partes Contratantes originarias el 1 de enero de 1988. El 27 de junio de 1985, el Gobierno argentino lo firmó bajo reserva de ratificación legislativa. El 19 de mayo de 1993, el Congreso Nacional sancionó la Ley 24206 (Boletín Oficial del 6/8/93) mediante la cual aprobó el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías.

La Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI)¹¹, adoptó la Nomenclatura del Sistema Armonizado bajo la denominación de NALADISA (Nomenclatura de ALADI, basada en el Sistema Armonizado), la cual fue tomada posteriormente por el MERCOSUR constituido mediante el Tratado de Asunción e inscripto ante la ALADI, como Acuerdo de Complementación Económica (ACE) Nº. 18, denominando a la misma como Nomenclatura Común del MERCOSUR. Nuestro país, consecuentemente, dictó el Decreto nro. 2275/94, mediante el cual sustituyó la Nomenclatura del Comercio Exterior (NCE) por la nueva Nomenclatura Común (NCM)., con vigencia a partir del 1 de enero de 1995. Posteriormente, la Organización Mundial de Aduanas (OMA), procedió a modificar la Nomenclatura del Sistema Armonizado mediante la Segunda Enmienda invitando a todos los países que la aplican a adoptarla.

La referida modificación implicó cambios de partidas y la aprobación de nuevas notas explicativas. En el MERCOSUR, la Comisión de Comercio (CCM)¹² respondiendo a ello elevó la Propuesta Nº. 16/95 y, por Resolución 36/95 el Grupo Mercado Común (GMC)¹³ aprobó el Arancel Externo Común (AEC), basado

¹¹ ALADI – Asociación Latinoamericana de Integración- creada con la suscripción del Tratado de Montevideo el 12 de agosto de 1980, está integrada por Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela.

¹² Comisión de Comercio (CCM). Creada por la Decisión nº 9/94 del Consejo del Mercado Común (CMC). En el Protocolo de Ouro Preto, fue integrada a la estructura del MERCOSUR como uno de los tres órganos con funciones decisorias y normativas. Se pronuncia mediante Directivas, obligatorias para los Estados Partes. Es el órgano encargado de velar por la aplicación de los instrumentos de política comercial común, entre otros, el AEC, el régimen de origen, las restricciones no arancelarias, etc.



en la NCM ajustada a la Segunda Enmienda del Sistema Armonizado adoptada por la Organización Mundial de Aduanas y la versión única en español para los Estados hispanoparlantes del MERCOSUR.

(Declaración de Lima en la XV Reunión de Directores Generales de Aduanas de América Latina, España y Portugal). Dicha Nomenclatura entró en vigor el 1 de enero de 1996. Nuestro país dictó el Decreto Nº. 998/95 (BO 29/12/95) que modificó el Decreto Nº. 2275/94 a fin de adecuarse a esos cambios. Posteriormente, y ante una nueva enmienda, la tercera, el Grupo Mercado Común dictó la Resolución Nº. 65 de fecha 19 de diciembre de 2001, incorporándola mediante sus versiones en español y portugués. Nuestro país dictó al respecto el Decreto Nº. 690/02 (BO 2/5/02), internalizando dicha actualización.

A partir del 1 de enero de 2007, la Nomenclatura Común del MERCOSUR, sufrió cambios producto de la puesta en vigencia de la cuarta enmienda, como así también de las modificaciones generadas en el Comité Técnico Nº. 1 dependiente de la Comisión de Comercio del MERCOSUR. Dichas modificaciones se agrupan en 354 series. Entre las principales, caben citar a las producidas por la evolución de las técnicas, la estructura del comercio, las precisiones a los textos y la creación de nuevas subpartidas para facilitar la supervisión y el control.

La Nomenclatura del MERCOSUR tiene un total de ocho dígitos. El Consejo del Mercado Común (CMC)¹⁴, por Decisión Nº. 26/94 aprobó la norma de tramitación de Decisiones, Criterios y Opiniones de carácter general sobre clasificación arancelaria de las mercaderías. La Resolución General Nº. 369/99, dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), incorporó dicha Decisión.

En el ámbito de la Comisión de Comercio del MERCOSUR, sesiona el Comité Técnico Nº. 1, denominado de Aranceles, Nomenclatura y Clasificación de las Mercaderías, que tiene a su cargo considerar las modificaciones arancelarias y las discrepancias que se producen en materia de clasificación. Si las discrepancias se plantean a nivel de los seis primeros dígitos, y no se resuelve en el ámbito del MERCOSUR, corresponde la consulta al órgano competente en la materia, es decir la Organización Mundial de Aduanas, cuya Dirección de Asuntos Tarifarios o, en su caso, el Comité del Sistema Armonizado, se pronunciarán al respecto. En cambio, si se trata de una mayor cantidad de dígitos que corresponden a aperturas efectuadas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR, la discrepancia clasificatoria se debe resolver mediante la intervención de la Comisión de Comercio del MERCOSUR o recurriendo, si fuera necesario, al sistema de solución de controversias vigente.

El Sistema Armonizado es utilizado en la actualidad por 180 países. En la medida en que el mencionado sistema tenga una aceptación generalizada se beneficia al tráfico internacional de mercaderías por parte de los importadores y exportadores, compradores y vendedores, transportistas, etc., así como para las autoridades públicas que deben ejercer el control sobre el tráfico internacional. Los protagonistas del comercio internacional necesitan saber cuál es el tratamiento arancelario al que van a sujetarse las mercaderías en el país de importación y deben estar seguros de que la nomenclatura que dicho país emplea es la misma que la que se utiliza en su propio país. Asimismo, las estadísticas del comercio internacional también requieren una terminología común para que los datos reflejen la realidad del movimiento de las mercaderías.

d) Acuerdo de Valoración del GATT-OMC

El Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, GATT (1947)¹⁵, tuvo entre sus fundamentos “el principio de eliminación de las barreras no arancelarias”, entre las que se encontraban las determinaciones arbitrarias del valor de las mercaderías u otras prácticas distorsivas. Ello claro está, en

¹³ Grupo Mercado Común (GMC). Es el órgano ejecutivo. Tiene funciones decisorias y normativas. Se pronuncia mediante Resoluciones, las que son obligatorias para los Estados Partes. Puede ejercer, por delegación del Consejo, las facultades de éste de representar al MERCOSUR en negociaciones con terceros, grupos de países y organismos internacionales. Tiene además las siguientes atribuciones: de iniciativa, ejecutivas, decisorias, presupuestarias y de control.

¹⁴ Consejo del Mercado Común (CMC). Tiene la jerarquía superior de la estructura y la conducción política. Es el órgano decisorio supremo del MERCOSUR. Se pronuncia a través de Decisiones, las que son obligatorias para los Estados Partes. Debe reunirse al menos una vez por semestre, con la presencia de los Presidentes. Otras funciones son: de representación, de creación de órganos, presupuestarias, interpretativas.

¹⁵ Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT), 1947. Entre 1946 y 1948 se llevó a cabo una conferencia en La Habana, dirigida a liberalizar el comercio y dar vida a la Organización Internacional del Comercio (OIC). En su transcurso, veintitrés países convinieron firmar el llamado Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), dirigido a reducir y consolidar los aranceles aduaneros e instituir un conjunto de principios comerciales. El Acuerdo entró en vigencia el 1 de enero de 1948.



consonancia con el objetivo del Acuerdo que se asentaba en el compromiso de facilitar el comercio internacional.

Tal como señala el especialista Lascano¹⁶ en su libro “El valor en aduana de las mercaderías importadas”¹⁷, “..el procedimiento aduanero de valoración de las mercaderías es un mecanismo administrativo por el cual se determina el valor en aduana de las mercaderías importadas, es decir, la base de cálculo de los derechos de aduana y demás gravámenes a la importación” .

En este sentido, el artículo VII del GATT de 1947 establece algunos principios generales en materia de valoración que los países miembros prometieron respetar con relación a todos los productos sujetos a derechos de aduana u otras cargas o restricciones a la importación y a la exportación, prescribiendo que el valor en aduana de las mercancías importadas se debería basar en el valor real de la mercancía importada a la que se le aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercadería nacional, en valores arbitrarios o ficticios. La norma establece que el valor real debería ser el precio al que, en el tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. Asimismo, puntualiza que, en la medida en que el precio dependa de la cantidad comprendida en una transacción, el precio que haya de tenerse en cuenta se debería referir uniformemente a cantidades comparables o cantidades no menos favorables para importaciones que aquellas en que se ha vendido el mayor volumen que haya de estas mercaderías en el comercio entre el país de exportación y el de importación.

La búsqueda de un método uniforme de valoración, tal lo referenciado precedentemente, tuvo como antecedente la Convención del Valor en Aduanas firmada en Bruselas el 15 de diciembre de 1950, que entró en vigor el 23 de mayo de 1953. Dicha Convención estableció un sistema de valoración de las mercaderías conocido como la Definición de Bruselas, que tendría amplia difusión en Europa, América Latina y otros países. En nuestro país, se incorporó a la legislación argentina a través de la Ley 17352 del 18 de julio de 1967, luego modificada por la Ley 19890 del 13 de octubre de 1972.

Dicha definición establecía que el valor en aduana de las mercaderías importadas con destino al consumo, era el valor normal, es decir el precio que se estima se pudiera fijar para estas mercancías, en el mismo momento que la ley determina los derechos de importación exigibles, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes entre sí. El objeto de la definición del precio normal en aduana era permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de importación sobre la base del precio al que cualquier comprador podría procurarse las mercaderías importadas como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia, en el puerto o lugar de introducción en el territorio aduanero. Como tal suponía la construcción de un valor teórico conceptualizado como precio normal, con abstracción del precio pagado o por pagar por la mercadería en cuestión.

La Definición de Bruselas, constituyó un avance en tanto sirvió para unificar las prácticas aduaneras de valoración en buena parte del mundo, a través de la determinación del valor mediante una fórmula única, aplicable con uniformidad a todas las categorías de importaciones, de modo que todas ellas fueran tratadas según las mismas reglas. Sin embargo el método recibió intensas críticas de la comunidad de negocios. La Cámara de Comercio Internacional opinó en 1959 que el sistema era inadecuado, especialmente porque centraba su atención en las relaciones comerciales que unían a las partes en una transacción, llegándose a decir que “era un sistema que consiste en despachar no a la mercadería, sino al importador”¹⁸.

A pesar de las críticas, se mantuvo en vigencia durante casi treinta años en más de cien países de todo el mundo, sea como partes de la Convención o mediante regulaciones normativas internas que copiaron sus disposiciones, convirtiendo a este sistema en el de mayor difusión mundial con la adhesión recibida de Japón en 1972 y de Australia en 1978. Estados Unidos y Canadá, en cambio, nunca adhirieron a la Definición y prefirieron continuar con la aplicación de sus propios sistemas de valoración.

¹⁶ Julio Carlos Lascano, especialista en Derecho Aduanero. Autor de distintos trabajos relativos a la legislación aduanera comparada y en particular a la valoración aduanera.

¹⁷ Julio Carlos Lascano, *El valor en aduana de las mercaderías importadas*, cap I, pto. 4º - El art. VII del GATT de 1947 - pág. 26. Editorial Osmar D. Buyatti, Argentina, julio de 2003.

¹⁸ José M. Alvarez --Pallette, “El distribuidor exclusivo ante la definición de Bruselas”, *Derecho Aduanero*, Edic. Contabilidad Moderna, Bs. As., t. II-B, pp. 582-583, 1970.



El Acuerdo de Valoración del GATT, tiene dos momentos importantes en su proceso de estructuración, uno vinculado a la Ronda Tokio de Negociaciones Comerciales Multilaterales del GATT (1973-1979) y el otro, a la Ronda Uruguay del GATT (1986-1994).

- En cuanto a la Ronda Tokio, celebrada en Ginebra con la participación de ciento dos países, se logró dar un paso importante en el proceso de reducción de las tarifas aduaneras. Se acordó reducir en un período de ocho años el arancel aplicado a la importación de manufacturas de origen industrial, que en 1948 promediaban el 40%, a poco menos del 5% en los países líderes del comercio mundial, lo que habría permitido un salto cuantitativo de magnitud en el volumen del comercio mundial. Pero no se registraron progresos en el comercio de productos agrícolas, los que continuaron sometidos a medidas proteccionistas de carácter arancelario y no arancelario por parte de los países desarrollados.

La Ronda Tokio es recordada, sin embargo, no tanto por el recorte logrado en los derechos de aduana sino más bien por el saldo favorable de las negociaciones dirigidas a reducir las barreras no arancelarias. Así, se aprobaron una serie de importantes acuerdos específicos en este terreno, algunos concebidos para la aplicación de reglas preexistentes en el Acuerdo General, entre ellos el Acuerdo de Valoración en Aduana (art. VII del GATT).

Las negociaciones pasaron luego al seno del Subgrupo Cuestiones Aduaneras del Grupo Medidas No Arancelarias del GATT, en Ginebra, donde se generaron discrepancias entre los países en desarrollo y las potencias industriales, lo que trabó el progreso de las negociaciones.

El texto final del Acuerdo relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT, aprobado en 1979, representa el interés de los grandes bloques económicos en uniformar los sistemas de valoración aplicados en la Comunidad Económica Europea, Estados Unidos y Japón¹⁹, con concesiones menores a los países en desarrollo.

La necesidad de contar, por parte de los importadores-exportadores, con un sistema que ayudara a promover y facilitar el comercio mediante un sistema aduanero de valoración tan simple y predecible como fuera posible, evitando que la valoración fuera usada como método de liquidación de derechos sobre bases discriminatorias y arbitrarias; como por parte de los gobiernos de encontrar un sistema de fácil administración que asegurara que sus exportaciones fueran tratadas tan favorablemente como ellos trataban a las importaciones que ingresaban a sus países, y que proporcionara una base estándar para las estadísticas comerciales, eran una de las pretensiones que dieran sustento al Acuerdo de Valoración del GATT, el cual conforme su artículo VII, creaba una noción real del valor en aduana.

El valor real al que se hiciera referencia, se define como el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia.

El Acuerdo entró en vigor el 1 de enero de 1981 para sus signatarios inmediatos: Austria, la Comunidad Económica Europea, Estados Unidos, Finlandia, Hungría, Japón, Noruega, Rumania y Suiza. Argentina, Canadá, Corea, España, India y Yugoslavia firmaron difiriendo su aplicación.

Tal como se desprende del informe entregado por el Gobierno de Estados Unidos al Congreso en 1979 con motivo de la aprobación del Acuerdo de Valoración surgido de la Ronda Tokio, se indicó que: "...El Acuerdo desarrolla reglas internacionales para la valoración aduanera que están diseñadas para ser aplicadas de manera justa, uniforme y neutral y termina con el uso de valores en aduana arbitrarios y ficticios."²⁰

- En cuanto a la Ronda Uruguay del GATT (1986-1994) fue lanzada en la ciudad de Punta del Este con una agenda que incluía la mayor parte de las cuestiones relevantes del comercio internacional, algunas de ellas jamás tratadas anteriormente, como el comercio de servicios y la propiedad intelectual. Los desacuerdos eran mayores que los acuerdos, especialmente en materia de agricultura, debidos

¹⁹ En una publicación del GATT titulada "Las negociaciones comerciales multilaterales de la Ronda Tokio", fechada en abril de 1976, se destaca el rol protagónico de estas potencias en la concreción del acuerdo, cuyo primer antecedente se debe buscar en la reunión de Ministros de Economía de 99 países realizada en Tokio en 1979. Expresaba al respecto: "En la Ronda Tokio, tres potencias económicas - los Estados Unidos, las Comunidades Europeas y Japón - tomarían la iniciativa de las negociaciones e impondrían en gran medida la dirección, el ritmo y el contenido de éstas." (cit. por Daniel Zolezzi en la "Valoración en Aduana de la Ley 23.311", edit. La Ley, Bs. As., t 1987-A, p. 971).

²⁰ Sherman Saul L. y Hinrich Glashoff, *Customs Valuation, Commentary on the GATT Customs Valuation Code*, p. 53. ICC Publishing Co., 1980.



básicamente a la firme negativa de Europa y Japón a eliminar las barreras arancelarias y no arancelarias al comercio de la producción agrícola.

Sin embargo, las negociaciones, más allá de interrupciones parciales, continuaron adelante hasta llegarse a un acuerdo el 15 de diciembre de 1993 que, si bien no satisfizo a nadie por completo, permitió que los Ministros de ciento veinticinco naciones firmaran el 15 de abril de 1994 la Declaración de Marrakech, en el Reino de Marruecos.

Entre los hechos destacados se encuentra el establecimiento de la Organización Mundial de Comercio (OMC). Esta flamante Organización, nace el 1 de enero de 1995, con sede en Ginebra, con el propósito de constituirse en el fundamento legal e institucional del comercio multilateral. Tiene por misión principal administrar y aplicar los acuerdos comerciales plurilaterales y multilaterales aprobados por los Estados Partes, servir de foro para las negociaciones comerciales multilaterales, supervisar las políticas nacionales en materia comercial y cooperar con otras instituciones internacionales en la creación de políticas económicas globales.

A partir de entonces dejó de existir el GATT-institución pero continúa el GATT-acuerdo en relación con el comercio de mercaderías, en coexistencia con los nuevos tratados aprobados en la Ronda Uruguay: el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) y el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (TRIPS).

El primer GATT pasó entonces a designarse como el GATT de 1947 y el nuevo GATT, como el GATT de 1994.

El Acuerdo de Valoración revisado de 1994, aprobado en la Ronda Uruguay, contiene un texto sustancialmente similar al Acuerdo de Valoración de la Ronda Tokio, ya que introduce solamente como novedad las modificaciones necesarias para adecuarlo a la nueva estructura de la naciente Organización Mundial del Comercio. En todo lo demás, el Acuerdo mantiene los principios y reglas para la valoración de las mercaderías desarrollados en el Acuerdo de 1979.

Para su administración, el Acuerdo, conforme su artículo 18, contempla el funcionamiento de dos organismos denominados comités, dedicados a la administración del tratado, el análisis de las consultas y la dirección del procedimiento destinado a la solución de diferencias entre las Partes: el Comité de Valoración, o simplemente el Comité, con sede en Ginebra, y el Comité Técnico de Valoración, comúnmente llamado el Comité Técnico, con oficinas en Bruselas.

En el Comité de Valoración los países miembros pueden plantear consultas relacionadas con la aplicación del Acuerdo en el territorio de otro país miembro, en tanto pueda generar conflictos que se consideren perjudiciales para el funcionamiento del Acuerdo y la consecución de sus fines.

Por otro lado, en el seno de la Organización Mundial de Aduanas funciona el Comité Técnico de Valoración de Aduana, cuya función principal consiste en lograr, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación del Acuerdo de Valoración.

La Argentina introdujo el Acuerdo de Valoración de 1979 en su legislación nacional a través de la Ley 23311 del año 1986, con vigencia a partir del 1 de enero de 1988, y el Acuerdo de Valoración de 1994 mediante la Ley 24425 del año 1996. Las disposiciones reglamentarias están contenidas en el Decreto 1026/87²¹.

Los países integrantes del Mercado Común del Sur (MERCOSUR) resolvieron a través de la Decisión CMC Nº. 17/94, por su parte, que la base imponible para la liquidación del Arancel Externo Común a las importaciones sería, a partir del 1 de enero de 1995, el valor en aduana de las mercaderías importadas introducidas a cualquier título en el territorio aduanero del MERCOSUR, y que dicha base se debía determinar según las normas del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Art. VII del GATT.

Como corolario, es de significar que el Acuerdo –sea totalmente o con reservas- se aplica en la actualidad en 141 países, como parte de los compromisos asumidos con motivo de la adhesión al GATT de 1994 y a la Organización Mundial de Comercio surgida en la Ronda Uruguay. Si a esto sumamos que las exportaciones mundiales de mercaderías alcanzaron en los últimos años la suma récord de 6,2 trillones de dólares, conforme cifras proporcionadas por las Naciones Unidas, la aplicación de derechos de aduanas y otras cargas fiscales a la importación en los países de destino calculados con arreglo a los principios y métodos previstos en el Acuerdo de Valoración, refleja la voluntad y el compromiso de la gran mayoría de los países participantes en el comercio mundial de aplicar un sistema equitativo,

²¹ El 24 de octubre de 1996 la Argentina comunicó al Comité de Valoración que la legislación notificada en el marco del Acuerdo de Valoración en Aduana negociado en la Ronda Tokio seguía siendo válida en el marco del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, salvo las Resoluciones 2787/87, 2779/90, 468/91, 1649/92 y art. 2 y Anexo I de la Resolución 1166/92 (OMC, Documento G/VAL/N/1/ARG/1).



uniforme y neutro de valoración de las mercaderías importadas, y como tal, otorgan al Acuerdo un papel singular entre los procesos de reforma y modernización aduanera.

I.1.b) Reingeniería de procesos tendientes a la simplificación y facilitación del comercio exterior

Una evaluación del porqué de los procesos de simplificación y armonización, sin duda, se relaciona con el objetivo de encontrar una estructura común respecto de los regímenes y prácticas aduaneras aplicables al comercio.

La diversidad normativa, su complejidad y las distintas prácticas operativas se tornan en restricciones al comercio. En ese sentido, todo el proceso descrito en el punto precedente cobra importancia fundamental a la hora de plantear su superación.

Sin embargo, nuevos enfoques y técnicas basados –principalmente- en el desarrollo de la tecnología de la información, posibilitaron a partir de la década de los noventa, enfrentar el vigoroso crecimiento del comercio internacional. Los reclamos de facilitación, en términos de disminución de tiempos, costos y transparencia, presionaban sobre los organismos intervinientes en dicha operatoria.

Es así como los servicios aduaneros, comienzan una revisión de los procesos de gestión que se da en llamar reingeniería de procesos y actividades.

Estos procesos, resultan comprensivos de los actores del comercio exterior y de la propia administración aduanera.

En cuanto a la reingeniería de procesos, estos refieren a aspectos que van desde los modos y las formas de declaración de las mercaderías ante las aduanas, hasta la automatización de los procedimientos de gestión operativos y de control, mediante la aplicación de medios informáticos y de comunicación.

En cuanto a la reingeniería de actividades, referidas éstas tanto al rol de los operadores como de la propia administración, se avanzó en un nuevo marco de responsabilidades. Es así como en aras de promover un esquema compensado de facilitación y control, se plantearon cuestiones que transitan entre la calificación de los actores, hasta el establecimiento de controles ex post basados en análisis de riesgo y acciones de asistencia y cooperación mutuas.

Como fuera expresado, el desarrollo en materia de tecnología de la información, esencialmente, posibilitó la introducción de modificaciones a los procesos aduaneros adecuándolos al ambiente comercial.

Cuatro papeles esenciales, se asumen en la orientación de los procesos de reingeniería, a saber:

- a) el de facilitador del comercio,
- b) el de generador de información,
- c) el de recaudador del fisco,
- d) el de controlador del tráfico de mercancías.

Este esquema se contiene en el gráfico 1 (**Todos los gráficos y cuadros que se mencionan en el texto, aparecen en el anexo del presente**)



A manera de comparación en Europa, en el ámbito aduanero, se están revisando las normas regionales con el fin de solucionar el problema que originan sus procedimientos basados en la presentación y tramitación de papeles, innecesariamente engorrosos, desactualizados con respecto al ambiente comercial basado en aplicación de la tecnología de la información. Con la introducción de la tecnología de la información y las modificaciones consecuentes a sus procesos aduaneros, el proyecto pretende implementar iniciativas “e-government”²² en el área aduanera, llenar las expectativas respecto de la iniciativa de “better regulation” mediante el establecimiento de reglas menos complejas y mejor estructuradas, aumentar la competitividad de las empresas que hacen negocios en y con la Comunidad, lograr mayor crecimiento económico, aumentar la seguridad en las fronteras exteriores una vez que los estándares comunes (incluyendo aquellos necesarios para el análisis de riesgo) sean manejados en un marco común de tecnología de la información, reducir el riesgo de fraude y contribuir a una mayor coherencia con otras políticas comunitarias, como la imposición fiscal indirecta y las políticas de protección a la salud, el consumidor, agrícolas, comerciales y de medio ambiente.²³

Por su representatividad, se citarán a continuación algunas experiencias de organizaciones aduaneras.

§ Aduana de Estados Unidos de Norteamérica²⁴

En octubre de 1993, George Weise, su Director General, creó un equipo de estudio sobre la reorganización de los sistemas aduaneros y le confió la tarea de desarrollar una estructura organizativa que permitiera a las administraciones de aduanas de Estados Unidos y a sus funcionarios contribuir a resolver los desafíos del siglo XXI, convirtiéndose en una organización más eficaz y flexible, con un elevado índice de participación del personal.

El equipo de estudio, plenamente consciente de que seguiría aumentando la petición de servicios por parte de sus clientes pero de que los recursos no crecerían al mismo ritmo, buscó formas de destinar el personal de apoyo a funciones operativas. A esos efectos se hizo hincapié en el concepto de reinversión. La estrategia de reinversión orienta los recursos disponibles hacia la resolución de las cuestiones comerciales internacionales, dedicando mayor atención a garantizar el cumplimiento voluntario del derecho mercantil a través de campañas de información, mejorando el uso de la tecnología de la información, concretamente creando y perfeccionando un sistema comercial automatizado de aduanas, y proporcionando al funcionario la formación necesaria para que pueda cumplir la misión de las administraciones de aduanas gestionando adecuadamente los diferentes procesos y centrandolo la atención en el usuario.

Se llegó a la conclusión de que era necesario transformar la filosofía de las aduanas y orientarla hacia su personal, los procesos y la cooperación. Esta nueva filosofía debería caracterizarse por:

- gestionar procesos esenciales, mediante la integración de las múltiples disciplinas de la administración de aduanas en un intento más coordinado por alcanzar los objetivos;
- atender las necesidades de los usuarios aduaneros, meta principal en los esfuerzos de gestión de los procesos de la organización, y establecer una cooperación con ellos para satisfacer sus necesidades y mejorar los resultados de la administración;
- constituir una plantilla que trabaje en común para desarrollar estrategias que aprovechen al máximo el potencial de los funcionarios aduaneros.

Con este fin, la Aduana volvió a definir sus procesos esenciales y tomó decisiones respecto a un enfoque de gestión centrado en estos procesos; determinó quiénes eran sus usuarios y cuáles eran sus necesidades y desarrolló métodos con este fin; mejoró la plantilla otorgando mayores prerrogativas a sus clientes y con un excelso programa de gestión de los recursos humanos; remodeló la estructura organizativa para reducir niveles jerárquicos, teniendo en cuenta los procesos esenciales, y reinvertió los recursos de que disponía para su misión en ámbitos prioritarios.

22 La iniciativa “e-Europe” 2005 prevé servicios públicos interactivos (“e-government”) accesibles a todos y ofrecidos en plataformas múltiples. COM (2002) 263 final, 28.5.2002. La iniciativa “better regulation”, es parte del White Paper on European Governance y persigue simplificar la legislación europea para reducir el costo de hacer negocios en Europa y aumentar la seguridad jurídica para los ciudadanos. COM (2001) 428 final, 25.7.2001

23 Consultar EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE – GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION CUSTOMS POLICY, Customs Legislation Brussels, 11th, November 2004 TAXUD / 458 / 2004 – REV 4 Modernized Customs Code.

24 Organización Mundial de Aduanas – “Encuesta sobre tendencias y mejores prácticas en la reforma y modernización de las Aduanas”. Reporte realizado por la Aduana de Estados Unidos de Norteamérica, 1997.



§ Aduana de Canadá ²⁵

El Servicio de Aduanas de Canadá (Revenue Canada), principalmente en la década de los noventa, se abocó a la investigación e incorporación de nuevas tecnologías de intercambio electrónico de datos (EDI) para automatizar su sistema manual de levante ²⁶, basado en documentos de papel.

A ese efecto, implantó el denominado "Sistema acelerado de apoyo a las operaciones de levante comercial (ACROSS)", el cual permitió adaptar sus programas y servicios a empresas y sectores industriales determinados, amalgamando y ampliando algunos de sus actuales sistemas para conformar un sistema EDI integrado.

El sistema fue aplicado a nivel nacional, en todas sus oficinas de aduanas automatizadas, en abril de 1996.

ACROSS, cubrió las necesidades aduaneras en materia de comunicación y tratamiento 24 horas al día, durante los siete días a la semana. Analiza los datos procedentes de los clientes y recomienda si se debe despachar o comprobar un envío comercial partiendo de la reputación del importador y del tipo de producto. Entre las características básicas de este sistema se encuentran:

- la transmisión de las operaciones de levante por EDI;
- opciones de servicios flexibles para realizar negocios;
- nuevas formas de efectuar el trabajo aduanero entre las diferentes oficinas del país;
- automatización de las decisiones relativas al levante de los productos; y
- capacidad de identificar los envíos de alto riesgo.

Amén del sistema ACROSS, el Servicio de Aduanas de Canadá (Revenue Canada), desarrolló otros sistemas EDI para simplificar sus procesos, entre los cuales se encuentran los siguientes.

- El sistema aduanero de intercambio automatizado de datos (CADEX) y el mensaje relativo a la declaración en aduana (CUSDEC), los cuales permiten a los importadores y a los agentes de aduanas que transmitan electrónicamente sus datos contables. CADEX/CUSDEC estaba disponible a la fecha del informe, 1996, para más de 270 clientes que representaban el 86% del volumen de negocios del que se ocupaban las aduanas de Canadá.
- El sistema de notificación del levante (RNS), concebido para informar electrónicamente a los usuarios de que la aduana ha autorizado el levante de sus productos.
- El sistema de notificación del levante previo a la llegada (PARNS), disponible las 24 horas al día, que permite al transportista enviar por adelantado electrónicamente a Revenue Canada, datos sobre un envío antes de que los productos lleguen a Canadá y, de esta forma, se puede efectuar una revisión y procesamiento de los datos con anterioridad a la llegada y transmitir electrónicamente el levante o se puede notificar la comprobación en cuanto lleguen los productos.
- El sistema EDI relativo a las cargas permite a los usuarios que usan el transporte por mar y por tren enviar electrónicamente sus datos sobre la carga a las aduanas antes de llegar. Con este sistema, los importadores ya no tienen que presentar los documentos en papel con los productos.

§ Aduana del Reino Unido ²⁷

Las aduanas británicas orientaron su interés por mejorar la eficacia con vistas a aumentar la rentabilidad de sus servicios. En tal sentido se decidió que la mejor forma de proceder consistía en desarrollar una técnica que utilizara el análisis comparativo, principalmente dentro de una estructura similar a la de una prueba de mercado. Se nombró a la nueva técnica "Análisis comparativo híbrido" y se definió de la siguiente manera:

²⁵ Idem anterior. Reporte de la Aduana de Canadá, 1997.

²⁶ "Levante": término aduanero que define el acto por el cual la Aduana permite el retiro / salida de las mercaderías de importación o de exportación. En la ley aduanera argentina dicho término se define como "libramiento" y se regula en los artículos 231 y 330 del Código Aduanero, ley 22415

²⁷ Idem llamadas 24, 25. Reporte de la Aduana del Reino Unido, 1997.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

“Técnica eficaz que compara los rendimientos de la administración en determinadas áreas con los rendimientos en los sectores público y privado en áreas similares, mediante una estructura similar a la de una prueba de mercado”.

La técnica del “Análisis comparativo híbrido” aporta un enfoque estructurado cuya principal meta consiste en ahorrar y en mejorar la calidad; asegura también una mejora de la eficacia a través de acuerdos al nivel de los servicios; compara precios y calidad identificando las mejores prácticas; facilita el recurso al sector privado mediante la utilización de consultores; facilita la participación del personal interesado en el proceso sin el miedo inherente a las pruebas de mercado de que los trabajos pueden pasar al sector privado y se trata de un proceso que se puede usar en áreas esenciales y no esenciales.

Entre 1995 y 1996, hicieron ejercicios en todas las unidades regionales y en la administración central. Examinaron las siguientes actividades: mecanografía, gestión del personal, apoyo de la tecnología de la información, contabilidad y finanzas, gestión de los locales y el servicio de control del IVA (tratamiento de las declaraciones).

En total, llevaron a cabo casi cincuenta ejercicios, que abarcaron 1.300 puestos, por un valor anual total de 30 millones de libras. Los resultados fueron extraordinariamente similares a los que utilizan pruebas de mercado, y se obtuvo una media del 20% de ahorro a la vez que se mantuvo, y en muchos se mejoró, la calidad del servicio.

A partir del 2005, inició un proceso de fusión de la administración aduanera y tributaria, con una clara concepción de orientación hacia una institución de servicio.

§ Aduana de Nueva Zelanda ²⁸

Es interesante analizar el proceso de transformación operado en la aduana, a partir de la incorporación del concepto de “servicio”.

Entre otras cosas, dicha noción contribuyó a la denominación de “Servicio de aduanas de Nueva Zelanda”. Uno de los valores de dicha sociedad, recalcó Graeme Ludlow, Inspector de Aduanas, es el de establecer que las aduanas constituyen un “servicio al gobierno como recaudador y ejecutor, y un servicio a las empresas y particulares de Nueva Zelanda, para satisfacer sus expectativas”

Entre otros aspectos, se destacan la reconfiguración de los procedimientos de atención al público; la orientación del servicio a brindar respuestas a las preguntas y no limitarse a indicar los procedimientos de aplicación, y la flexibilidad en la prestación horaria, acorde a las necesidades de los clientes.

Sin duda el proceso de transformación y modernización de las aduanas de Nueva Zelanda, merece ser señalado por el destacado lugar que ocupa en términos de un modelo organizacional, basado, principalmente, en la noción de servicio.

Al respecto la Organización Mundial de Aduanas ha venido sosteniendo que una de las características que debe asumir una organización aduanera moderna, es su transformación en una institución de servicio. ²⁹

§ Aduana de Argentina

La tecnología de la información, sin duda, constituyó el soporte a partir del cual la gran mayoría de las aduanas comenzaron un proceso de transformación que les permitió adaptarse a las nuevas exigencias del contexto. Tal como fuera dicho, los volúmenes crecientes del comercio internacional demandaron celeridad, transparencia y simplificación de trámites y procedimientos.

En este campo, la Aduana argentina durante la década de los noventa, concretamente desde 1993, impulsó un proceso de cambio que basado en la informatización transformó notablemente su funcionamiento interno y su relación con los actores del comercio exterior.

Este sistema, denominado MARIA, posee como elementos distintivos lo siguientes:

- Capacidad de generación transaccional para producir alertas de control;
- Administración de un sistema inteligente de selectividad, que orienta a la intervención aduanera;

²⁸ Idem. Llamadas 24, 25 y 27. Reporte de la Aduana de Nueva Zelanda, 1997.

²⁹ En un Simposio sobre “Aduana y Competitividad” realizado en Buenos Aires – Argentina, el 11 de mayo de 2001, el Secretario General de la Organización Mundial de Aduanas, resaltó la característica de institución de servicio que debe asumir el enfoque de una organización aduanera moderna.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

- Administración de reglas que posibilitan la determinación automática de secuencias y/o intervenciones extra-aduaneras;
- Proporciona información en tiempo real a organismos de control y/o actores del comercio exterior;
- Es base para el control cambiario;
- Dispara selectividades en materia de valor;
- Requiere avisos electrónicos sobre despachos de las mercaderías;
- Posee avisos ocultos que bloquean los despachos;
- Interactúa con los sistemas impositivos para el pago o cobro de tributos;
- Permite un conocimiento anticipado de tránsitos que deben arribar;
- Interactúa con sistemas de seguimiento satelital de cargas ³⁰;
- Interactúa con sistemas de aduanas factorías ³¹;
- Interactúa con las aduanas del MERCOSUR y próximamente con Chile, para la trazabilidad de las operaciones;
- Pone a disposición de los agentes económicos (sector privado), las destinaciones de comercio exterior, de modo de transparentar la actividad;
- Liquida, percibe y paga los gravámenes, tasas, beneficios, sobre bases impositivas que calcula por sí mismo, unificando a nivel nacional los criterios de imposición.

Dada su estructura, cabe definir al sistema MARIA como un sistema experto, dotado de un conjunto de funcionalidades que a partir de registros de los actores del comercio exterior produce acciones que sirven, tanto a los agentes de control en el desarrollo de sus acciones, como a los distintos usuarios del sistema conforme las posibilidades enunciadas precedentemente.

El sistema se integra con cuatro módulos.

- Módulo Manifiesto o Declaración Sumaria: se registra en él tanto el ingreso como el egreso de las mercaderías hacia o desde el territorio aduanero. La facilidad que presenta este módulo es que permite su funcionamiento sin la necesidad de interactuar con los otros tres módulos, con lo cual se tiene a partir del ingreso de la mercadería al territorio la relación exacta de la carga. Todo sin la participación del sistema aduanero, ya que es el propio agente de transporte aduanero (ATA) quien alimenta al sistema. Con respecto a la exportación, se registran las operaciones e intervenciones en forma simétrica y opuesta a la importación.
- Módulo Declaración Detallada: resulta comprensivo de los regímenes de importación y exportación, en cualquier modalidad. A diferencia del sistema tradicional que lo precedía (semimanual), se opera con un único formulario, que puede ser llenado desde la oficina (puesto) del declarante a través de una red de comunicación conectada al equipamiento de la aduana. Esto posibilita, además, efectuar pagos, oficializar el despacho, notificarse del canal asignado a su mercadería e informarse sobre el lugar donde debe retirarla.
- Módulo Arancel Integrado: este módulo es el corazón del sistema. Tiene cargado en su memoria toda la nomenclatura arancelaria, lo que posibilita a través de ella la determinación tributaria y la aplicación de la reglamentación inherente, incluida las acciones disparadoras de intervenciones, etc. La nomenclatura aludida es la adoptada por el MECOSUR, y su correspondiente arancel externo común. Dado que el nivel de identificación de mercaderías utilizado por la nomenclatura del MERCOSUR, no es suficiente para el grado de detalle requerido para la percepción de tributos, así como los necesarios controles solicitados por otros organismos, posee tres dígitos suplementarios al código de cada posición arancelaria y una letra de control. Esta codificación se llama Posición Arancelaria del Sistema Informático MARIA (PASIM). Amén de ello, dicho módulo se integra con otra herramienta que son los subfijos de valor y estadística. Estas son declaraciones complementarias a la posición SIM, que brindan las características técnicas de las

³⁰ El sistema de seguimiento satelital de cargas fue adoptado por la Aduana argentina en acuerdo con el sector privado para el control del movimiento de cargas inicialmente en la jurisdicción de la Aduana de Buenos Aires. El mismo comenzó experimentalmente en el año 2003.

³¹ Aduanas factorías, es un régimen aduanero que utilizan grandes operadores, y a través del cual cuentan con ventajas técnico-operacionales basadas en un sistema de confiabilidad.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

mercaderías a los fines estadísticos y de la valoración. Como tal, constituyen un elemento dinámico, modificable conforme las necesidades del servicio, las modalidades del comercio y el avance tecnológico. Los organismos públicos y los sectores privados que estimen procedente la inclusión o eliminación de subfijos de valor y estadística lo pueden solicitar al servicio aduanero. En definitiva, el Módulo de Arancel Integrado, determina cuanto hay que pagar y que documentos se deben presentar en aduana a partir de una declaración.

- Módulo Recaudación: contempla dentro de sus funcionalidades, la percepción de valores (acreditaciones bancarias), administrando en forma automática todo lo que la Aduana cobra o paga por impuestos o reintegros. Incluye además, la posibilidad de realizar depósitos por parte de los usuarios en la institución bancaria, por boleta con pago global, sin discriminación de rubros o por la red de banca electrónica. Amén de ello, cuenta entre otras funcionalidades con la posibilidad administrar lo recaudado en concepto de Ingresos Brutos, por cuenta de otras jurisdicciones; el registro de pólizas de seguro de caución mediante la interconexión electrónica con compañías de seguro, y la acreditación en cuenta corriente de los exportadores de los beneficios a las exportaciones.

A través del tiempo se ha ido dotando al sistema de nuevas funcionalidades, para las cuales se han desarrollado submódulos como los de valor y fiscalización aduanera ex post, tránsito de mercaderías, denuncias, courier, etc.

En la actualidad la Aduana argentina se encuentra en una etapa de crecimiento y cambio tecnológico, trabajando en un plan para migrar el Sistema Informático MARIA a la versión MARIA WEB.

La Dirección General de Aduanas ante la necesidad de contar con sistemas con información centralizada que permitan un acceso ágil, mejorando el servicio al usuario, brindando mayor rapidez de atención y dentro del marco normativo vigente, encomendó el desarrollo de las siguientes aplicaciones que constituyen subsistemas de MARIA WEB:

- Tráfico Vecinal Fronterizo;
- Régimen de Equipaje;
- Admisión y Salida Temporal de Vehículos;
- Informatización del formulario OM 121/A;
- Ingreso de Valores;
- Consultas de Operaciones Aduaneras;
- Sumarios de Prevención;
- Registro de Infractores;
- Informatización del formulario de Valor;
- SINTIA (Sistema Informático de Tránsito Internacional Aduanero).

Al mismo tiempo que se da este desarrollo, se celebró un Acuerdo de Colaboración Institucional con la Administración Tributaria Española ³², con el objetivo específico de profundizar cambios en los siguientes aspectos:

- automatización y agilización de los procedimientos operativos de gestión (sustitución de papeles por documentos electrónicos, y disminución del contacto "cara a cara" de operadores y funcionarios);
- reingeniería de los procesos principales de fiscalización, verificación y registro;
- adecuación y potenciación de los sistemas informáticos;
- creación de un Área de Administración de Riesgos.

El Acuerdo, tal lo señalado, ha completado una fase inicial de diagnóstico y propuestas por parte de la Administración Tributaria de España, con el complemento de intercambio de experiencias de funcionarios en el territorio de ambas administraciones.

³² La Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España suscribieron un acuerdo de colaboración institucional, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el 17 de octubre de 2000 (Acuerdo AFIP Nº. 05/00).



I.1.c) Gestión de control por administración de riesgo

El papel de las aduanas es todo un tema de análisis en un mundo cada vez más integrado económicamente, gobernado en su mayoría por disciplinas multilaterales de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y por normas de integración económica, en donde los tratados de libre comercio o uniones aduaneras se destacan como esquemas de desgravación arancelaria. Es claro que con el aumento del comercio internacional y la presión que existe para evitar las barreras injustificadas a ese comercio, las aduanas han estado y lo continuarán estando, en el ojo de la tormenta, al ser reconocidos los procedimientos aduaneros como uno de los obstáculos especialmente costosos en la logística internacional, sobre todo por la "invisibilidad" de las barreras burocráticas –tales como prácticas arbitrarias, papelería, normas y procedimientos cambiantes y no claros-.

La evidencia en diversos países en vías de desarrollo es que lo recaudado por vía de aranceles sigue siendo significativo y probablemente lo continuará siendo por algún tiempo. Sumado a esto, y respecto de la recaudación de impuestos nacionales indirectos, las aduanas continúan siendo importantes en el sometimiento de las mercancías a los controles aduaneros que aseguren que éstas son destinadas a la importación o exportación y no son desviadas de estos destinos con el fin de no pagar impuestos internos o crear indebidamente créditos fiscales. Igualmente, respecto de los impuestos directos las funciones de las aduanas se han considerado menores, especialmente relacionándolas con la aplicación de reglas respecto de los "precios de transferencia". En cuanto a esto último existe una preocupación creciente de las administraciones aduaneras, tributarias y de los operadores económicos, en procura de armonizar los criterios de valoración aduanera y de precios de transferencia.^{33 34}

Otros dos aspectos de importancia relevante se plantean ante el desafío de las aduanas al configurar una unión aduanera. Uno de ellos tiene que ver con la disparidad de las regulaciones tributarias entre los países, pues ellas constituyen un incentivo para el contrabando u otros fraudes fiscales. El otro aspecto tiene que ver con la verificación de las reglas de origen de los tratados de libre comercio u otros esquemas de integración, en donde las aduanas tienen, generalizadamente, la competencia para verificar que esas reglas se están cumpliendo y que los importadores y exportadores no están pagando menos tributos de los que les corresponde (incluyendo aranceles aduaneros y otros impuestos recaudados a la importación), ocasionando una situación de impacto fiscal y económico, dada la competencia desleal aparejada.

A lo antedicho, se deben sumar otros factores externos a la organización aduanera que la impactan decididamente, como el suceso del 11 de septiembre de 2001 que generó en Estados Unidos reformas legales e institucionales en el campo aduanero y tributario³⁵ que han tenido a su vez repercusiones en diversos países, entre ellos la Argentina³⁶. Debido a ese evento, desde el punto de vista técnico aduanero, el tema de la seguridad del tránsito de vehículos y mercancías ha tomado una atención especial y, como corolario, la inspección física en las operaciones aduaneras de control, no para efectos fiscales, ha renacido cuando antes se pensaba que esa inspección iba quedando para casos excepcionales. Ahora el tema del control aduanero y del comercio exterior de mercancías se asocia con problemas como las amenazas criminales y terroristas, que pueden ser directas, (explosivos, biológicas o químicas) o indirectas, (droga, cigarrillos, alcohol, falsificaciones, lavado de dinero). También con los riesgos para la salud y la seguridad de los consumidores: bioseguridad (productos contaminados),

³³ En relación con el tema de valoración aduanera y de precios de transferencia, la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y la OMA (Organización Mundial de Aduanas), organizaron el primer encuentro internacional sobre "Dimensión de las Tareas Aduaneras y de los Precios de Transferencia" que se llevó a cabo en la ciudad de Bruselas, Bélgica, entre los días 3 y 4 de mayo de 2006.

³⁴ Vinculado con el mismo tema señalado en la llamada precedente, se llevó a cabo el primer seminario sobre valor en aduana y precios de transferencia auspiciado por el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, en sede de la Cámara Argentina de Comercio, el 1 de junio de 2006.

³⁵ Por ejemplo se dio la aprobación de la Ley Patriota dando mayores potestades a los funcionarios federales para el rastreo e interceptación de comunicaciones y el combate del lavado de dinero. Otro ejemplo es la "US Container Shipment Initiative (CSI)", por la cual los cargamentos son controlados y eventualmente inspeccionados en el puerto de exportación por personal de aduana de Estados Unidos.

³⁶ La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en el marco del Acuerdo de Asistencia Mutua entre las Aduanas de Estados Unidos de América y la República Argentina (1990), suscribió con el Servicio de Aduana y Protección de Fronteras de ese país una Declaración de Principios, mediante la cual puso en vigencia un programa de actividades sobre seguridad de contenedores (2005), puesto en ejecución en el mes de noviembre de 2005 con la designación de funcionarios de la Aduana de Estados Unidos en la jurisdicción de la Aduana de Buenos Aires.



riesgos conexos a los productos peligrosos (bienes falsificados o no conformes con las normas comunitarias de seguridad, por ejemplo, medicamentos y productos alimenticios); riesgos medioambientales y sanitarios: (flora y la fauna en vías de desaparición, sustancias radiactivas o animales enfermos); riesgos para la seguridad pública: (armas ilícitas o estupefacientes).³⁷

Aunado a lo anterior existen otras fuerzas que impulsan una renovación o al menos examen de las organizaciones tributarias y aduaneras, como son los avances exponenciales en el área de la tecnología de la información y su aplicación en los negocios y la logística comercial, incluyendo las compras y transacciones por la red Internet, las presiones sobre el papel del Estado y la transparencia en la función pública.

En este marco contextual se definen nuevas estrategias de control que posibiliten un adecuado equilibrio entre la facilitación del comercio y el control del mismo. Es así como toma impulso el análisis de riesgo, como factor determinante en la orientación de las intervenciones de comprobación.

La aplicación de medios tecnológicos ha permitido la ejecución de controles no intrusivos, que dotan de una mayor celeridad y certeza a las tareas que se desarrollan, primordialmente, en los puntos fronterizos.

Las aduanas realizan una serie de funciones relativas al régimen fiscal de las mercaderías y el pago de tributos a la importación o exportación que se realizan cada vez más, como práctica recomendada, de forma muy similar a la que realizan las administraciones tributarias. El pago de los tributos a la aduana que se realizaba durante el despacho aduanero de las mercancías tiene ahora como regla general lo que se llama procedimiento de autodeterminación de las obligaciones aduaneras. De esta forma la aduana basa su control tributario en el control a posteriori o fiscalización de las declaraciones aduaneras. Esto significa un menor énfasis en las inspecciones físicas en los puntos de ingreso, pero con un control ejercido con posterioridad al despacho de las mercaderías.

La calificación de las operaciones y de los operadores, sobre la base de un análisis de riesgo inteligente, ha posibilitado dinamizar la operatoria del comercio exterior acorde a las exigencias de su propia dinámica, preservando el interés de control por parte de las aduanas.

La aduana argentina a partir de la década de los noventa, tal como ya fuera explicitado, implementó un sistema de selectividad de las destinaciones basado en la determinación de tres niveles de tratamiento conocidos como canales verde, naranja y rojo³⁸. Su determinación se compone de una combinación de factores de riesgos preestablecidos -análisis de riesgo inteligente- y un porcentual azaroso, operados a través del sistema informático denominado Sistema MARIA.

Adicionalmente, instrumentó un régimen de operadores confiables (grandes operadores), que cuentan con un sistema operacional diferenciado en donde los niveles de tratamiento e intervenciones responden y se resguardan en dicho concepto.

Por otra parte, y complementariamente, se celebró un acuerdo de colaboración institucional con la Administración Aduanera Española, el cual versaba, entre otros temas, en el intercambio de experiencias en materia de administración y control de riesgos. Con tal objetivo, se constituyó una Misión Técnica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España³⁹, la cual reportó el siguiente informe: "Las técnicas de análisis de riesgo aplicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), tanto en el momento del despacho como en investigaciones posteriores son realizadas por la Oficina de Investigación Fiscal de Aduanas, que luego van a formar parte del Plan Anual de Inspección Tributaria de la Agencia. Esto se hace en forma conjunta con el uso de los instrumentos informáticos lo que ha constituido el éxito del modelo implementado en España. Desde los datos de la Declaración Sumaria, la máquina en las Aduanas a través de los índices de riesgo incorporados, indica la probabilidad de que exista fraude en cada operación, mediante combinaciones de riesgos lógicas de los campos de la declaración (el sistema cruza constantemente los datos). A la Aduana le interesa particularmente:

"- Establecimiento de controles independientes continuos e incorporados a los procesos operativos,

³⁷ Consultar Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa al papel de la Aduana en la gestión integrada de las fronteras exteriores, Bruselas, 24 de julio de 2003, COM (2003) 452 final.

³⁸ Los canales verde, naranja y rojo, representan el tratamiento aduanero otorgado a una declaración, tanto de importación como de exportación. En el caso del canal verde, la mercadería objeto del despacho no tiene intervención aduanera. En el caso del canal naranja, la declaración es sometida a un control documental. Y en el canal rojo, la aduana interviniente somete a un control integral (documental y de inspección física) a las mercaderías objeto de despacho.

³⁹ Informe de la Misión Técnica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, en materia aduanera, producido en el marco del acuerdo suscripto entre ésta y la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (Acuerdo AFIP N° 05/00 del 17 de octubre de 2000). Buenos Aires, marzo 21-23 de 2001.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

- “- Mejoramiento de los criterios de selectividad de controles de verificación y valoración y de inteligencia previa,
- “- Implantación de controles cruzados con las aduanas de destino, con la finalidad de mejorar el control de reintegros, identificando infracciones realizadas por exportadores y elevamiento de reintegros pendientes,
- “- Implantación de actividades de contraverificación, evitando y/o identificando oportunamente errores y/o infracciones,
- “- Establecer la función de Seguridad Interna,
- “- Garantías: Centralización, Control, Racionalización y Preparación para su Tercerización,
- “- Diseño, implantación y aseguramiento de calidad por medio de Controles Operativos”.

Complementando lo antedicho, respecto de la actividad desplegada por las administraciones aduaneras en procura de dotar al comercio mundial de un entorno más seguro, el 23 de junio de 2005, la Organización Mundial de Aduanas, con la representación de sus 166 Miembros, adoptó unánimemente el “Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Global”.⁴⁰

Como fuera referido, el sistema de comercio global es susceptible de ser utilizado con fines terroristas, lo que podría ocasionar graves trastornos al conjunto de la economía mundial. Las administraciones de aduanas, en razón de su competencia respecto de gestionar la circulación de las mercancías y su control, asumen una posición privilegiada para ofrecer mayor seguridad a la cadena logística global y para fomentar el desarrollo socio-económico mediante la recaudación de ingresos fiscales y la facilitación del comercio. En esa inteligencia es que han elaborado un sistema que incrementará la seguridad y la facilitación del comercio internacional, el cual se denominó “Marco Normativo de la OMA”, en razón de ser en dicho ámbito en donde se desarrolló, lo cual le otorga una plataforma apropiada pues cuenta con la participación de 166 administraciones aduaneras miembros, que representan el 99 por ciento del comercio global.

El Marco Normativo tiene por finalidad:

- establecer normas que garanticen la seguridad de la cadena logística y que faciliten el comercio a escala mundial con el objeto de aumentar la certidumbre y la predictibilidad;
- permitir una gestión integral de la cadena logística en todos los medios de transporte;
- ampliar el papel, las funciones y las capacidades de las aduanas de modo que puedan hacer frente a los desafíos y aprovechar las oportunidades del siglo XXI;
- reforzar la cooperación entre las administraciones de aduanas a fin de mejorar sus capacidades para la detección de los envíos de alto riesgo;
- reforzar la cooperación entre las aduanas y las empresas;
- fomentar la circulación fluida de las mercaderías a través de cadenas logísticas internacionales seguras.

Los cuatro elementos básicos del Marco Normativo de la OMA, son:

- El Marco normativo armoniza los requisitos relativos a la información electrónica previa sobre los envíos destinados al interior y al exterior o que están en tránsito.
- Cada país que adopte el Marco se compromete a utilizar un enfoque coherente de análisis de riesgos para abordar las cuestiones relacionadas con la seguridad.
- El Marco estipula que, ante una petición razonable del país de destino basada en una metodología comparable de detección de riesgos, la administración de aduanas del país de despacho llevará a cabo una inspección de los contenedores y de la carga de alto riesgo destinados al exterior, de preferencia utilizando equipos de detección no invasivos tales como máquinas de rayos X de gran potencia y detectores de radiación.
- El Marco define las ventajas que obtendrán de las aduanas los medios comerciales que cumplan las normas mínimas relativas a la seguridad de la cadena logística y que apliquen las mejores prácticas.

⁴⁰ “Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Global”, aprobado el 23 de junio de 2005, con la presencia de los Directores Generales de Aduanas, representando a los 166 miembros de la Organización Mundial de Aduanas, por aclamación durante las sesiones anuales del Consejo en Bruselas. Constituye un programa para el comercio mundial más seguro, conteniendo un nuevo enfoque de métodos de trabajo y de relaciones entre las aduanas, y de éstas con el mercado.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

Los dos pilares del Marco, son:

- colaboración aduanas – aduanas,
- colaboración aduanas – empresas.

Esta estrategia de los dos pilares, supone un conjunto de normas que se combinan para garantizar una comprensión sin problemas y una rápida aplicación a escala internacional. Además, el Marco se inspira directamente en medidas y programas existentes sobre seguridad y facilitación de la OMA que han sido desarrollados por administraciones miembros.

Entre sus ventajas, el Marco ofrece una nueva plataforma estable que fomentará el comercio mundial, garantizará una mayor seguridad contra el terrorismo y aumentará la contribución de las aduanas y de los socios comerciales al bienestar económico y social de los países. El Marco tiene en cuenta, y se basa, en los modernos modelos de producción y distribución internacionales.

Los operadores económicos autorizados⁴¹ obtendrán ventajas tales como una tramitación más rápida de los productos por parte de las aduanas, por ejemplo mediante la reducción del número de controles, lo que a su vez se traducirá en un ahorro de tiempo y de costos. Uno de los principales objetivos del Marco es establecer un conjunto de normas internacionales con vistas a promover la uniformidad y la predictibilidad. De este modo también se reducen los múltiples y complejos requisitos para la presentación de informes.

Estos mecanismos servirán para garantizar que las empresas constaten que su inversión en sistemas de seguridad y prácticas eficaces se traduce en beneficios tales como una reducción de las evaluaciones y de las inspecciones de control de riesgos y una agilización de la tramitación de sus mercancías.

En síntesis, lo expresado anteriormente requiere de las aduanas el establecimiento de acuerdos de cooperación con otros organismos del gobierno con quienes interactúa, en aras de posibilitar la concreción de la funcionalidad del comercio exterior exigida. Asimismo, se observa -cada vez más- como una práctica recomendada, la realización de las funciones relativas al régimen fiscal y de pago de tributos, basada en declaraciones de autodeterminación, con controles ex post, en donde la necesidad de armonizar y/o coordinar las actividades por parte de las administraciones aduaneras y tributarias, se torna un imperativo.

1.2. Tendencias

Tal como fuera expresado en la introducción, el interés de abordar los procesos de reforma y modernización de las organizaciones aduaneras radica en el conocimiento y comprensión de lo acontecido, de modo de inferir –a partir de ello- los nuevos escenarios y su orientación.

Resulta, entonces, insoslayable hacer referencia a la temática y contenido abordado en una encuesta desarrollada en el año 1997, por la Organización Mundial de Aduanas, y que comprendió a 38 países –lo cual constituye un 25 % (aproximado) del número total de sus miembros-, en la que se trataron las “tendencias y mejores prácticas en la reforma y modernización de las Aduanas”.⁴²

De acuerdo con la temática desarrollada en ésta, a continuación se sintetizarán los distintos interrogantes y sus resultados junto con comentarios actualizados, lo cual, en conjunto, conformará un marco orientativo respecto de las tendencias organizacionales.

- a) Las fuerzas que motivaron la reforma y modernización de las aduanas

⁴¹ El operador económico autorizado es una parte involucrada en el movimiento internacional de mercancías cualquiera que sea la función que haya asumido o en nombre de una administración de aduanas nacional y que cumpla las normas de la OMA o normas equivalentes de seguridad de la cadena logística. Los operadores económicos autorizados incluyen, entre otros, a fabricantes, importadores, exportadores, corredores de comercio, transportistas, agrupadores, intermediarios, puertos, aeropuertos, operadores de terminales, operadores integrados, almacenistas y distribuidores.

⁴² Participaron en la encuesta los siguientes miembros de la OMA: Albania, Alemania, Argelia, Australia, Austria, Brasil, Canadá, Chile, Chipre, Cuba, Dinamarca, Estados Unidos, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Hungría, Indonesia, Irlanda, Italia, Kazajistán, Letonia, Lituania, Madagascar, Malasia, Malawi, Maldivas, Marruecos, México, Noruega, Nueva Zelanda, Reino Unido, República Checa, Rusia, Senegal, Turquía, Uzbekistán y Zimbabue.



Al respecto se identificaron tres factores importantes; los acuerdos de libre comercio, la reforma de la función pública y los avances tecnológicos, en cuanto relacionan con la naturaleza y contenido del trabajo en aduanas.

Casi el 75 % de los participantes precisaron que la integración económica dentro del marco de los acuerdos de libre comercio o de las uniones aduaneras había sido uno de los factores importantes para la reforma. A la fecha de realización de la encuesta, figuraban ante la Organización Mundial del Comercio –OMC-, 76 zonas de libre comercio o uniones aduaneras creadas o modificadas desde 1948; más del 50% fueron fundadas en los años noventa. Actualmente, el número de acuerdos de integración notificados ante la OMC supera los 200.

La liberalización internacional dio lugar a una mayor actividad comercial. Según los cálculos de la OMC, el comercio mundial en 1995 creció un 8%, o sea cuatro veces el crecimiento del producto interno bruto mundial, lo cual demostró una relación más estrecha entre las economías nacionales. Este elemento influyó significativamente en la promoción de la modernización de los sistemas aduaneros y, especialmente, en los países en desarrollo, en opinión del 71% de los miembros consultados.

La reforma de la función pública aumentó al 60% de los encuestados el número de los que estaban a favor de la reforma y modernización. Las cuestiones presupuestarias constituían uno de los factores importantes en la racionalización y adaptación de los servicios.

El 55% de los países desarrollados consideraban que el aumento de las drogas y de las amenazas a la seguridad constituía un asunto importante, frente al 26% de los países en desarrollo.

Este dato cobra singularidad a la hora de analizar el nuevo mapa surgido a partir de los hechos del mes de septiembre de 2001, ocurridos en Estados Unidos de América, y que le otorgan total actualidad.

b) Los ámbitos reformados o modernizados

Al respecto, el 82% de las administraciones encuestadas señaló cambios en la legislación, en orden a las dificultades que se plantearan para el proceso de reforma y modernización en términos de las prioridades y los nuevos métodos de desempeñar las funciones aduaneras.

Para el 71%, la gestión de la información era de vital importancia. En ella, la tecnología encontraba un papel creciente, destacándose en su utilización para la gestión de información e intercambio electrónico de datos aduaneros.

El 64% de todas las administraciones encuestadas y el 89% de los países desarrollados modernizaron sus estrategias de ejecución y sus métodos de trabajo sobre la base de operaciones flexibles y con evaluación de riesgo –controles inteligentes-.

Este aspecto ha sido evidenciado como un punto central en el enfoque actual de funcionalidad de las organizaciones aduaneras modernas, en las cuales se debaten estrategias que atiendan las demandas de facilitación del comercio versus un control eficiente de éste.

Por otra parte, el 61% manifestó haber examinado las políticas de recursos humanos. Entre las reformas aplicadas destacaron la política de contratación, los servicios de formación y los sistemas de evaluación de resultados. La creciente importancia de las auditorías basadas en sistemas y el uso de la tecnología de la información gravitaron en la composición de los perfiles profesionales de sus dotaciones.

Como resultado de la modernización de la función pública y de la evolución de las condiciones de trabajo, el 57% de las organizaciones manifestó haber racionalizado sus organizaciones, suprimido trámites administrativos promoviendo un acercamiento con sus clientes. Un número creciente de administraciones anunció que se transformarían, progresivamente, en un organismo con orientación



fiscal (una administración aduanera y fiscal integrada). Esta última cuestión se transforma en un aspecto central de la presente investigación, tal el desarrollo e hipótesis planteado. Como fuera dicho, se trata de ser consistente con la validez del modelo de organización que centraliza a las administraciones aduanera y tributaria, atendiendo a un enfoque sistémico en donde se identifican áreas comunes, y particularmente una cierta identidad en cuanto a forma, plazos, procedimientos y normativa que cobija el ejercicio de la fiscalización tanto para efectos aduaneros como de tributos internos.

c) Los métodos de gestión del cambio más eficaces

Todo el mundo se enfrenta a cambios, pero el desafío consiste en gestionarlos. Un criterio clave de éxito para el 76% de los miembros encuestados, resultó ser el mantenimiento de una comunicación en ambos sentidos, dentro y fuera de la administración.

En línea con dicho planteo conceptual, resulta válido destacar las expresiones de Michel Danet, Secretario General de la Organización Mundial de Aduanas, en torno de la "armonización aduanera y facilitación del comercio internacional"⁴³. Alude a la iniciativa del Grupo de los Siete (G-7), principales países industrializados, para desarrollar un conjunto único y estándar de requerimientos de datos aduaneros para el comercio internacional. Los conceptos básicos que subyacen en la iniciativa incluyen información electrónica; requerimientos de datos reducidos, armonizados y estandarizados para la llegada de las mercancías, la importación y la exportación; un solo lugar donde cumplir con todos los requerimientos reguladores; y requerimientos de exportación e importación alineados para permitir un intercambio de datos sin solución de continuidad. La OMA participa activamente en esta labor y en los desarrollos de mensaje técnico.

El 59% expresó recurrir a consultores externos (el 65% en los países en desarrollo y el 44% en países desarrollados).

El 51%, recurrieron a grupos de trabajo internos y externos para definir los cambios necesarios. Muchos han establecido estructuras permanentes para consultar a sus usuarios (grupos o individuos que tienen un interés específico en las actividades aduaneras).

El 44% de los miembros encuestados tenían en marcha asociaciones con el sector privado y otros servicios gubernamentales y también entre las propias administraciones de aduanas, para combatir el narcotráfico y otras actividades comerciales fraudulentas.

En la actualidad se han multiplicado los convenios relativos a la cooperación e intercambio de información, destacándose, en el ámbito del MERCOSUR el suscrito en el año 2005, entre la República Federativa del Brasil y la República Argentina, abarcativo de informaciones tributarias y aduaneras, con procedimientos de ejecución simultáneos.⁴⁴

El 67% de los países desarrollados encuestados había recurrido ampliamente a la reestructuración de los procesos empresariales con el fin de hacerlos más eficaces y rentables, teniendo en cuenta las repercusiones de sus actividades en la comunidad comercial y en los viajeros.

d) Los futuros desafíos

Un 93% de las administraciones de aduanas encuestadas plantearon la necesidad de ganar en eficacia y rentabilidad. Algunas encaminan sus esfuerzos en lograr un funcionamiento con un coste inferior al 1% de los ingresos recaudados. Al propio tiempo se marcó la necesidad de un cambio de actitud y de

⁴³ Michelle Danet. Secretario General de la Organización Mundial de Aduanas. Artículo sobre "Armonización Aduanera y Facilitación del Comercio Internacional". En el mismo trabajo refiere al siguiente concepto: "Es fundamental que los comerciantes y transportistas de todo el mundo puedan esperar trato similar para sus mercancías a lo largo de todo el curso de una transacción internacional". Asimismo explica la necesidad de un sistema aduanero mundial armonizado que requiere de las administraciones de aduana adherirse a las convenciones e instrumentos internacionales relevantes. Publicado en el Periódico Electrónico del Departamento de Estado de Estados Unidos, vol 5, Nº. 3, octubre de 2000.

⁴⁴ Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria y Aduaneras, entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil, suscrito en Buenos Aires, Argentina, el 21 de abril de 2005.



organización. La mayoría consideran a los importadores y exportadores como clientes, que deben ser tratados como socios y no como adversarios. Para el 93% de los miembros, mejorar el servicio a los clientes (usuarios) constituye un reto de primer orden.

En el futuro, el 86% de las administraciones de aduanas extenderán el uso que hacen de la tecnología y recurrirán principalmente a campos como la inteligencia artificial, los códigos de barras y las imágenes electrónicas. El desarrollo de la comunicación electrónica entre las aduanas y el sector privado, como forma de disponer de información exacta y comunicada a tiempo para desempeñar sus funciones, será un aspecto central.

En este sentido es de señalar que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), ha examinado la posibilidad de un acuerdo con entidades privadas para la incorporación del código de barras como un esquema de facilitación y de control. Asimismo existen en aplicación diversos procedimientos de interconexión telemática con actores del comercio exterior, entre los que destacan los depósitos fiscales y los permisionarios courier.

En este aspecto se han señalado distintos sistemas operativos de otras administraciones aduaneras, que han recurrido a nuevas tecnologías de intercambio electrónico de datos (EDI), de modo de ampliar sus actuales sistemas para conformar un sistema EDI integrado (vgr. Sistema "ACROSS" de la Aduana de Canadá, desarrollado en el punto I.1.b), precedente).

Según el 82% de los encuestados, al aumentar la demanda de nuevas competencias habrá un proceso de readaptación de los recursos humanos a las nuevas formas de trabajo.

El 75% de los miembros encuestados –y el 100% en los países desarrollados- consideran que la lucha contra el delito transnacional constituye un importante desafío.

El 68% de los encuestados opinaron que solo alcanzan el éxito las administraciones que tienen acceso a la información estadística más precisa y comunicada en el momento oportuno.

La integración en zonas de libre comercio y/o en uniones de aduanas seguirá siendo un reto para el 75% de los países en desarrollo y, como consecuencia, también el desarrollo de normas de origen y aranceles comunes.

- e) Las técnicas y planteamientos de aplicación susceptibles de desempeñar un papel principal en la mejora de las futuras prácticas de gestión y de los resultados de los sistemas aduaneros

Algunas administraciones de aduanas tratan de mantener e incrementar su eficacia y rentabilidad. El 77% se inclinan por un método como la gestión de los riesgos que permite encauzar mejor sus recursos hacia los campos que mayor atención necesitan.

El 70% de los miembros encuestados manifestó la intención de usar la información estratégica para contribuir a la consecución eficaz de los objetivos en materia de organización administrativa. En el ámbito de la ejecución, la información estratégica brindará a los ejecutivos y a los altos funcionarios un oportuno panorama de las tendencias actuales y nacies, de las amenazas a la seguridad pública y de los medios para modificar políticas, estrategias y legislación.

Un 60% de los miembros explicaron que podrían avanzar más procediendo a una reestructuración de los procesos comerciales y que deben examinar si los procesos y estructuras actuales son realmente los más adecuados para cumplir los objetivos.

Este aspecto es de fundamental importancia a la hora de analizar los nuevos caminos en términos de la reingeniería de procesos, vinculada con la facilitación de la gestión y la reorientación y mejor aplicación de los recursos.



Por otra parte, las administraciones de aduanas comenzaron una era de evaluación de resultados. Al respecto, el 60% de los miembros encuestados señaló dicho aspecto, en términos de medir la eficacia y orientar las iniciativas. A los parámetros convencionales de evaluación de la rentabilidad se comenzaron a incorporar otros indicadores relativos a la calidad y el tiempo.

Respecto de este tópico, cabe destacar como uno de los indicadores más utilizados en la gestión aduanera el de medición de "los tiempos de desaduanamiento". Su aplicación posibilitó, en el caso argentino, un acercamiento a los promedios de aduanas avanzadas. Amén de ello, y aprovechando la estructura de procedimiento informatizada de que dispone, incorporó un mecanismo de seguimiento de la secuencia operativa por parte del declarante, de modo de transparentar el proceso de gestión.

El 50% de las administraciones de aduanas encuestadas introdujeron, o lo harían, auditorías de gestión para cuantificar el movimiento de productos y viajeros y para facilitar la distribución de los recursos y la evaluación de los resultados.

El 45% de los encuestados consideran que los principios y la filosofía de la "gestión de la calidad total" desempeñarán un papel principal en los métodos de gestión aplicados por las administraciones de aduanas en los años venideros. Algunas tratarán de conseguir la acreditación ISO 9000 para la calidad de sus servicios.

f) Las competencias que serán más solicitadas

Muchas de las administraciones encuestadas están creando programas de formación destinados fundamentalmente a que los actuales y futuros funcionarios puedan desempeñar mejor sus labores aduaneras y cuenten con los recursos necesarios para utilizar las nuevas técnicas y los sistemas de tecnología de la información. Para ello, están estudiando métodos como los "aprendizajes", las tecnologías de aprendizaje a distancia y la creación de redes.

La dependencia creciente de la inteligencia como herramienta de selección aumentará las demandas de competencia en evaluación de riesgo.

La necesidad de conciliar la facilitación con la fiscalización han promovido la administración de riesgo, como un modo de ser consistente con las nuevas demandas organizacionales.

La tecnología de la información formará parte integrante del trabajo de la administración y la mayoría de las operaciones cotidianas dependerán de sistemas informatizados.

A medida que las administraciones de aduanas recurran más a las auditorías a posteriori, se precisarán competencias en auditoría, de modo de garantizar un adecuado cumplimiento de la ley.

A medida que el trabajo de las administraciones dependa más de los conocimientos adquiridos, aumentará la demanda de competencias en gestión de información.

Las lenguas extranjeras seguirán siendo importantes con el aumento de la internacionalización y el 55% de las administraciones perfeccionarán sus competencias lingüísticas.

En síntesis, tal lo señalado por el 57% de la muestra de organizaciones aduaneras encuestadas, (ver punto I. 2, b), los procesos de racionalización, simplificación y armonización de regímenes y procesos de gestión y la orientación de sus actividades al concepto de servicio, conformaron los cambios impulsados.

Empero, un número creciente de ellas anunció que se transformarían progresivamente en organizaciones con orientación fiscal.

Es así, como en el siguiente paso de la investigación, se plantea el análisis de los procesos de integración de las administraciones aduanera y tributaria, sus alternativas y justificación.



II. Los procesos de integración de las administraciones aduanera y tributaria

Introducción

Deviene necesario aludir a los conceptos básicos de una administración tributaria moderna y a las particularidades de la administración aduanera y sus relaciones con la administración tributaria interna, de modo de dar un marco para el análisis del porqué de los procesos de integración organizacional.

Es así como partiendo de una visión básica, se puede decir que una administración tributaria moderna es la administración capaz de inducir el cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes dentro de un respeto a los derechos y garantías de éstos, de modo que cada uno pague lo que le corresponde de acuerdo a la Constitución y las leyes.

En esta dirección, la "Administración Tributaria debe fundamentarse en dos grandes pilares: el servicio al contribuyente y el control tributario. Mediante el primero, se facilita el cumplimiento voluntario, haciendo fácil el contacto del contribuyente con la Administración para que éste se inscriba, declare correctamente, pague y obtenga devoluciones oportunamente y suministre y obtenga información de calidad. Mediante el segundo, se aprovecha la información del contribuyente y de terceros con los que éste mantiene relaciones económicas y financieras, así como se organiza el proceso de comprobación e investigación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y de la aplicación de sanciones ante el incumplimiento. El primer pilar alimenta al segundo. Estos pilares sólo pueden funcionar con la ayuda de las tecnologías de la información moderna, con una adecuada estructura organizativa y mediante la capacitación del personal destinado a las funciones de servicio y control de la Administración Tributaria"⁴⁵

Conceptualmente, el cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes depende en medida fundamental del riesgo que éstos perciban de la situación de incumplimiento. Para ello, la administración tributaria debería tener una presencia fuerte, tanto por las potestades con que cuenta como por la información que maneja. Es decir la administración debe calificar de potente, mas no prepotente.

Para atacar las brechas de incumplimiento, se debe gestionar en torno de tres funciones básicas: fiscalización, gestión y recaudación.

En cuanto a la fiscalización, esta función debe alcanzar niveles de sofisticación suficientes para poder detectar formas complejas de fraude, asimismo, debe generar en los contribuyentes la sensación de riesgo de ser controlados en algún momento.

En cuanto a la gestión moderna, consiste en el manejo masivo de información a través de sistemas informáticos que permitan detectar los incumplimientos a nivel de contribuyentes no inscriptos, omisos de declaración, y declaraciones incorrectas. En este último caso, se trata del cruce de información masiva entre las declaraciones de los contribuyentes y las informaciones que dan los terceros sobre los contribuyentes con los que tienen relaciones económicas y financieras, generando requerimientos de reconocimiento y pago de las diferencias.

En cuanto a la recaudación, consiste en el cobro de las obligaciones ya determinadas, sea por los contribuyentes en sus declaraciones, sea por los procedimientos determinativos de oficio. También el sistema informático contribuye esencialmente, lo que permite las campañas masivas de morosos.

En numerosos países, cobra cada vez más fuerza la idea de que la administración tributaria debe estar en función del servicio al contribuyente, para de esta manera convertirse en un agente facilitador del correcto funcionamiento de la economía, especialmente en su modalidad de economía de mercado. En Francia, por ejemplo, se desarrolla un proyecto en esta dirección que ha sido denominado "Proyecto Copérnico": el contribuyente no debe girar alrededor de la administración, sino ésta alrededor de aquél⁴⁶. Esta concepción se basa en que el sistema tributario es un elemento necesario en una sociedad libre y democrática y, por tanto, debe ser un elemento intrínseco de la vida de los agentes económicos. Así, la

⁴⁵ A. Torrealba, "Informe sobre el Estado Actual de la Dirección General de Tributación (a 30 de junio, 2003)", Administración Tributaria, Centro de Estudios Tributarios-Investigaciones Jurídicas, S.A, 2003, pp. 109-110.

⁴⁶ Dirección General de Impuestos de Francia, "La Función Gerencial de la Administración Tributaria en el Mundo Contemporáneo", en cuaderno de la Conferencia Técnica del Centro Panamericano de Administraciones Tributarias celebrada en París, del 26 al 31 de octubre de 2002, p. 10 y ss.



transparencia en la competencia del mercado supone, por una parte, que los agentes cumplan con sus obligaciones tributarias y que aquellos que intenten no hacerlo sean llamados a corrección, pues sólo de esa manera se evita la existencia de una competencia desleal, distorsionante del correcto funcionamiento de la economía. En síntesis, entonces, la administración tributaria debe facilitar el cumplimiento voluntario del contribuyente leal y debe controlar el incumplimiento del contribuyente desleal.

Esta idea plantea un cambio en el paradigma de interrelación entre el sector privado y la administración tributaria. Tradicionalmente, se han visto como oponentes, el uno intentando por todos los medios ocultarle a la otra información que ésta necesita para cumplir sus objetivos. Con el nuevo enfoque, el sector privado que cumple con sus obligaciones tributarias se convierte en socio de la administración, para colaborar juntos en la lucha contra el incumplimiento tributario y la competencia desleal que genera.

De este modo, la relación entre el contribuyente y la administración se debe basar en dos principios fundamentales: el principio del cumplimiento voluntario y el principio de la autoliquidación.

La traducción de estos conceptos básicos en la realidad operativa de las administraciones tributarias requiere de un adecuado proceso de planeación y control. La existencia de una adecuada definición de la misión, la visión, un plan estratégico plurianual, planes operativos anuales, elaborados participativamente y asumidos por los funcionarios de todo nivel, son condición esencial. Pero tanto la definición de esos planes como su control requieren de indicadores claros y dotados de la adecuada información para poder medir la evolución de la organización en los aspectos claros del negocio, que aseguren el cumplimiento de la misión y el avance progresivo hacia la visión.

El análisis de las agencias tributarias y aduaneras no se puede efectuar aisladamente, sin considerar las fuerzas que existen alrededor. Hay factores externos a la organización aduanera que la impactan decididamente, tal el suceso del 11 de septiembre de 2001 que generó, como ya se expuso, reformas legales e institucionales en el campo aduanero y tributario en Estados Unidos e impactó en otros países, entre los que destacan Canadá y los de Centroamérica.

No obstante, un análisis de los aspectos relevantes y convergentes en las organizaciones aduaneras y tributarias, conduce a señalar las funciones y los métodos que idóneamente deberían aplicar las organizaciones tributarias y aduaneras, porque al compararlas entre sí se visualizan áreas comunes que permiten sacar conclusiones importantes⁴⁷.

Haciendo este ejercicio se puede concluir que las aduanas realizan una serie de funciones relativas al régimen fiscal de las mercaderías y el pago de tributos a la importación o exportación, cada vez más, como práctica recomendada, de forma muy similar a la que realizan las administraciones tributarias. El procedimiento de autoliquidación de las obligaciones aduaneras no es otra cosa que el medio de operativizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de importadores y exportadores. De esa forma, como consecuencia lógica, la aduana actual basa su control tributario en el control a posteriori o fiscalización de las declaraciones aduaneras.

“En el contexto de las aduanas, esto significa un menor énfasis en las inspecciones físicas en los puntos de ingreso, en donde los importadores o sus agentes declaran los impuestos debidos, pero con un control efecto ejercido con posterioridad a que las mercaderías han sido despachadas, comprendiendo auditorías a posteriori y otros controles concentrándose en las transacciones en que los riesgos de una incorrecta declaración es mayor”.

La forma, los plazos, los procedimientos y la normativa que regulan el ejercicio de la fiscalización para efectos aduaneros, no tienen por qué ser diferentes a los de la administración tributaria. Al contrario, las diferencias en la legislación y en los procedimientos aplicados por los funcionarios fiscales y aduaneros, tiene como consecuencia mayores problemas para la gestión pública y confusión para el propio contribuyente (importador o exportador).

El cuadro 1, tomado de un trabajo de investigación sobre “El desempeño de las Agencias de Administración Tributaria y de las Aduanas en Centroamérica”, representa el resultado del ejercicio de segmentar las funciones que realizan las administraciones tributarias y aduaneras y dividir las de acuerdo

⁴⁷ Hay diversas investigaciones que han tratado el tema de la integración entre las administraciones tributarias y aduaneras, por ejemplo: “Supporting Institutional Reforms in Tax and Customs: Integrating Tax and Customs Administration” Pls Ramboll, The World Bank Group, Copenhagen, January 2003, www.worldbank.org; también hay varios documentos en el sitio del CIAT, www.ciat.org



con dos criterios. El primero, aquellas que se pueden considerar comunes a cualquier entidad pública, o incluso privada (primera columna). El segundo, las que son comunes a las administraciones tributarias y aduaneras (segunda columna) o si por el contrario son específicamente aduaneras (tercera columna).

Las administraciones tributarias y aduaneras, pese a ser dos organizaciones que han actuado, generalmente, bajo la misma órbita de los Ministerios de Finanzas o Hacienda, desarrollaron en muchos casos diferentes formas de actuar, lo cual en una era de integración de mercados y de búsqueda de la competitividad de las empresas por posicionarse en el mercado internacional, comporta la necesidad de un replanteo tendiente a compatibilizar sus métodos de trabajo. Una forma de hacerlo, independientemente de la estructura organizativa que se escoja en cada país, resultaría de concentrar el control aduanero propiamente, en la inspección física de los vehículos y las mercaderías y en la aplicación de los controles que dependen de ese control físico, desplazando las funciones fiscales a unidades o departamentos centralizados especializados que no necesariamente deben depender de la jerarquía administrativa aduanera. Evidentemente, esas unidades o dependencias, cuyas funciones son de control fiscal aduanero, deben contar con las capacidades de análisis de la normativa comercial bilateral y multilateral que regula actualmente el comercio internacional de mercaderías, primordialmente, el Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (Acuerdo sobre Valoración en Aduanas de las Mercaderías), los capítulos de Reglas de Origen y de Procedimientos Aduaneros, en cuanto a la verificación de las reglas de origen se refieren.

Las unidades o dependencias que efectúen el control a posteriori de las declaraciones aduaneras deberían fiscalizar esas declaraciones a la luz de auditorías más complejas que involucran las operaciones de comercio exterior de las empresas importadoras y exportadoras en todo su ciclo económico.

Es justamente este último aspecto el que da actualidad al examen del tipo organizacional que resulte más adecuado a los nuevos desafíos. Por lo que se ve, la propia dinámica de las administraciones tributarias y aduaneras, convergen en aspectos funcionales, en los cuales los procedimientos deberían resultar congruentes.

Ambas administraciones, queda claro, tienen como desafío la facilitación y el control, orientando sus procesos de gestión en el compromiso voluntario y el principio de la autoliquidación, en un marco en donde las técnicas de análisis de riesgo y la disposición de tecnología de la información posibiliten el adecuado equilibrio funcional.

Otro aspecto, de gran significación, tal lo señalado en el "Manual para las Administraciones Tributarias" del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)⁴⁸, resulta de destacar que una "Administración Tributaria tiene un componente altamente técnico que debe mantenerse independientemente de los cambios políticos que se puedan producir en el gobierno. La autonomía es básica para el buen desempeño de una Administración Tributaria, especialmente por razones de efectividad y eficiencia en su operación y en la asignación de recursos. Otra razón por la que debe existir la autonomía es para eliminar la influencia política (particularmente en casos específicos e individuales). Con frecuencia la autonomía tiene una base estatutaria, aunque hay muchos ejemplos en que éste no es el caso. Un ejemplo de autonomía que no está estatutariamente definida es la Administración Holandesa de Impuestos y Aduanas".

Entre los aspectos que tipifican "el modelo organizativo idóneo en las administraciones tributarias y aduaneras", se encuentran, tal lo expuesto en la autonomía, el manejo de su propio presupuesto a fin de llevar a cabo sus programas; la capacidad de diseñar una política flexible de recursos humanos y materiales, adaptada a las necesidades funcionales de la organización; la capacidad para determinar sus propios objetivos y la autonomía en la política de incentivos.

Los procesos de integración de las administraciones aduaneras y tributarias ofrecen en la actualidad las siguientes opciones: una, en la que los esquemas organizacionales se encuentran separados, aunque se dé un cierto grado de coordinación operacional; y otra, en la cual se plantea un esquema de integración intensa o plena (vgr. el modelo de agencia única).

⁴⁸ Centro Interamericano y de Administraciones Tributarias. Manual para las Administraciones Tributarias. Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias, Ministerio de Finanzas, Países Bajos, julio de 2000, p. 30 y ss.



II.1. Administraciones aduaneras y tributarias. Estructuras separadas. Razones

Entre los países que presentan esquemas organizacionales de las características en análisis se pueden señalar a los siguientes.⁴⁹

En América: Bolivia, Canadá, Chile, Costa Rica, Cuba, Estados Unidos de América, Panamá, y Uruguay. En Europa: La totalidad de los países con excepción de España, Holanda, Dinamarca, Irlanda y recientemente Inglaterra (abril de 2005).

Entre las razones que se argumentan para justificar un esquema organizacional tradicional, tal lo expresado por Díaz Yubero⁵⁰, destacan: "la especialización entre tributos internos y aduanas; distinto despliegue territorial; las características diferenciales del control aplicado y su lógica temporal; los puntos de contacto y de prestación de servicio diferentes; las distintas y potentes culturas organizacionales; y los aspectos no fiscales de la administración aduanera".

-Especialización:

Respecto de esta cuestión, la presentación de dos concepciones antagónicas basadas en la diferenciación del "negocio aduanero" del "negocio de la recaudación", apuntan al planteo de la necesaria especialización entre tributos internos y aduanas.

En el caso de las aduanas, amén de las funciones fiscales y recaudatorias, se plantean actividades de contenido económico y comercial. Ello en cuanto a su misión respecto de la aplicación de los derechos antidumping, los contingentes, las reglas de origen en cuanto determinantes de los tratamientos preferenciales, etc. Estos aspectos, en algunos países adquieren una importancia tal que desplazan, a un segundo plano, la función tributaria y recaudatoria antedicha.

Esta realidad, si bien no puede ser soslayada a la hora de analizarse el diseño estructural de la organización, ha perdido significación frente a la lógica de la facilitación del comercio versus el control respectivo, máxime ante la eventual participación en un esquema de integración económica, en donde prima una adecuación de la tarea de fiscalización aduanera que la aproxima a la práctica de control tributario.

- Despliegue territorial:

Su argumentación radica en que las aduanas por su propia concepción, se emplazan en las líneas de frontera del territorio aduanero, a diferencia de las oficinas de la administración tributaria que se ubicaban en el interior del país. No obstante, también esta concepción se ha visto transformada. Un nuevo mapa del comercio exterior ha variado sustancialmente la necesidad de sus asientos. Por otra parte, los procesos de integración económica, tal el caso de la Unión Europea, han ido provocando un reacomodamiento de sus emplazamientos

tradicionales, con motivo, esencialmente, de la desaparición de las fronteras aduaneras interiores, lo cual ha ido restando peso a dicho aspecto diferencial.

- Control aplicado y su lógica temporal:

Destacan al respecto, factores que hacen a la inmediatez de los controles físicos propios de la operatoria aduanera, como ser: el control de los viajeros, de los medios de transporte, y de ciertas operaciones conforme al análisis de riesgo.

Dicha lógica temporal, conlleva una especialización que le otorga identidad diferencial, respecto de los controles en materia de tributos internos, los cuales se apoyan en revisiones documentales y en espacios de tiempo que suele aproximarse a los períodos de prescripción.

⁴⁹ Díaz Yubero, Fernando; Junquera Varela, Raúl Félix, "Análisis de los procesos de integración de las administraciones de tributos internos y de las aduanas". Madrid, España. marzo de 2004.

⁵⁰ Díaz Yubero, Fernando; "Seminario: Escenarios y estrategias para la administración tributaria. Procesos de integración de la Administración Tributaria-Aduanera". Buenos Aires, Argentina, marzo de 2003.



-Puntos de contacto y de prestación de servicios:

En la lógica de la administración de tributos internos, el domicilio fiscal se constituye en un ordenador de la actividad, no así en la actividad del comercio exterior, el cual por su dinámica responde a las necesidades que le son propias y que se caracterizan por múltiples puntos, en donde la prestación del servicio se debe adecuar a la realidad operativa de un modo competitivo. En la actualidad, las aduanas europeas compiten entre sí de manera de confrontar su eficacia como punto de elección para la realización de la operatoria de desaduanamiento. Sin duda, esta cuestión adquiere singularidad en los procesos de integración económica avanzados.

Al respecto resulta muy ilustrativo la exposición de Michel Danet en ocasión de tratar el tema de "Aduana y Competitividad"⁵¹, y en la que se remarca el desafío particular que abordan las organizaciones aduaneras modernas, en cuanto refiere a la necesidad de responder a las demandas de celeridad y transparencia junto a "una política de adaptación, de modernización, o de reforma de la administración aduanera y de las prácticas aduaneras" de modo de contribuir a un proceso de elección por parte de sus operadores.

- Distintas y potentes culturas organizacionales:

Entre los problemas que acarrea cualquier proceso de cambio o transformación organizacional, el tema de su comprensión y aceptación por parte de sus integrantes se torna crucial. En ese sentido, resulta destacable el proceso que oportunamente emprendió la Aduana de Canadá, con motivo de la fusión de las administraciones aduanera y de tributos internos. Su construcción se efectuó con la participación de los propios recursos humanos, los cuales se involucraron decididamente en el diseño y construcción estructural. Si bien cabe aclarar que este modelo organizacional, a la fecha y como consecuencia de los episodios del 11 de septiembre de 2001, ocurridos en Estados Unidos de América, ha sido nuevamente modificado con la separación del servicio de aduanas, dada la creación de la Agencia de Servicios de Frontera, atendiendo principalmente a cuestiones de seguridad.

En el caso argentino, este aspecto si bien será particularmente desarrollado, merece una especial consideración, toda vez que a juicio personal es un tema que aún debe ser objeto de tratamiento, de modo de contribuir a la consolidación del modelo de agencia única adoptado.

- Aspectos no fiscales de la administración aduanera:

Las cuestiones no fiscales en las aduanas, han adquirido cierto relieve. En ese sentido el tema relativo al tráfico de armas, explosivos, drogas, obras de arte, fraude marcarío, aspectos sanitarios y de la salud pública, y de medio ambiente, en cierto modo cobran mayor significación sobre otras cuestiones de orden recaudatorio, esencialmente.

Iniciativas como la de "US Container Shipment Initiative (CSI)", Iniciativa de Seguridad de Contenedores, en donde la problemática de la seguridad de las cargas y su control desde los propios lugares de origen, han provocado algunos replanteos en los esquemas organizacionales.

Sin duda, esta problemática debe ser especialmente tenida en cuenta a la hora de definir el modelo organizativo. Ejemplo elocuente de ello, resulta el impacto provocado en la Aduana de Canadá, la cual, tal como se dijo, reformuló su esquema de Administración Tributaria Integrada, escindiendo de ésta nuevamente a las actividades de naturaleza aduanera.

⁵¹ Danet, Michel. "Simposio sobre Aduana y Competitividad". La Gaceta del Despachante. Año 2, N° 37. Buenos Aires, Argentina, mayo de 2001.



II.2. Administraciones aduaneras y tributarias. Estructuras integradas. Justificación

Entre los países que cuentan con modelos de organización integrados o de coordinación intensa, caben señalarse los siguientes:

- § en Europa: Dinamarca, España, Holanda, Inglaterra e Irlanda;
- § en América: Argentina, Aruba, Brasil, Colombia, Ecuador, Guatemala, México, Perú, Surinam y Venezuela.

Los modelos organizacionales de administraciones aduaneras y de tributos internos integrados, o con un esquema de coordinación intensa, encuentran su justificación en las siguientes razones: una concepción integral de los hechos económicos y sus consecuencias fiscales y aduaneras; principios de racionalización de las organizaciones; interrelación entre las organizaciones e incidencia mutua de los procedimientos; esquema funcional orientado al servicio; e integración de los esquemas de fiscalización.

- Concepción integral de los hechos económicos y sus consecuencias:

En la lógica de este pensamiento se encuentra el encadenamiento de la consecuencia tributaria, al decir de que “un infractor a las leyes aduaneras es un evasor de impuestos” . La fragmentación de ambas problemáticas, contribuye a distorsiones proclives al aumento de ineficiencias. Existe, pues, una clara vinculación en donde a medida que se avanza en esquemas de integración o de reducción de niveles arancelarios, el análisis de dicha problemática se centra más en consideraciones de carácter fiscal. La dinámica de consolidación de una unión aduanera conlleva la eliminación de las fronteras aduaneras interiores y la adopción de un criterio de tributación y su consecuente esquema de control.

Lo expuesto, en modo alguno desconoce otras problemáticas de control que están asignadas al servicio aduanero, pero aún en éstas, los efectos comportan consecuencias en ambos órdenes. Si sumado a lo antedicho, se considera que los clientes en ambos casos, aduanero y tributario, resultan ser básicamente los mismos, la integración de ambos supuestos aporta a un mejor esquema funcional.

- Principios de racionalización:

Uno de los aspectos centrales, al menos en el comienzo del proceso de configuración del modelo de administración tributaria integrada, pasa por tener servicios horizontales comunes. Es así como se da cuenta de áreas centralizadas relativas a la informática, a los recursos humanos, a los servicios jurídicos, y de administración.

El impacto, no solo en cuanto a reducción de gastos de organización, sino también en la formulación de políticas y criterios uniformes, tienen en este esquema una justificación adicional. En el caso argentino, inicialmente, dicho planteo constituyó una de las bases de sustentación del proceso de creación de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

- Interrelación entre las organizaciones e incidencia mutua de los procedimientos:

Es sabido que el hecho imponible en aduanas comporta consecuencias fiscales, tanto de orden aduanero –derechos de aduana- como de tributos internos –vgr. impuesto al valor agregado, impuestos internos, etc.-, dado su carácter de agente de percepción.

Otro ejemplo lo da el procedimiento de valoración en aduanas de las mercaderías, por cuanto resulta determinante de la base de imposición. Un mayor valor declarado en aduanas puede incidir en la posición fiscal posterior, tanto para los impuestos personales como en la determinación de los precios de transferencia, ante la exposición al impuesto a las ganancias de las empresas.

Este último aspecto cobra singular importancia dada la globalización del comercio internacional, en donde la participación de empresas multinacionales representan un elevadísimo porcentaje del intercambio, con la lógica consecuencia en las problemáticas fiscales.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

En forma reciente, se ha dado impulso al estudio de la posible armonización de los criterios de valoración aduanera y de precios de transferencia. En ese sentido se han promovido en el

escenario internacional, y con participación de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE), los primeros seminarios relativos a dicha temática.

-Esquema funcional orientado al servicio:

Cuando se plantea el análisis funcional de las administraciones aduaneras y tributarias, se observa que ambas tienen en común dos actividades, una relativa a la facilitación y otra a la fiscalización (control). Asimismo, el núcleo de análisis lo constituye el contribuyente/usuario aduanero, que en muchos casos es el mismo sujeto.

Partiendo de este supuesto, una concepción global basada en un esquema funcional integrado posibilita un mejor conocimiento de la persona y del negocio, otorgando ventajas en torno al proceso de facilitación de sus demandas.

Un esquema tributario orientado al cumplimiento voluntario y al principio de autoliquidación debe ser sostenido por un eficaz desenvolvimiento de la administración tributaria. La problemática de la competitividad tiene clara incidencia en la misión y visión de la organización, la cual da sustento a un esquema funcional orientado al servicio.

-Integración de los esquemas de fiscalización:

Los procesos de reforma y modernización de los servicios aduaneros, en orden a las nuevas exigencias del comercio internacional, tal lo tratado en extenso en el capítulo precedente, evidencian una transformación de los procedimientos de control, los cuales basados en criterios de facilitación y análisis de riesgo han mutado a intervenciones selectivas y ex post, donde los criterios de auditoría aplicados guardan relación con los desarrollados por las administraciones de tributos interiores.

En este sentido, una coordinación de los programas de fiscalización presupone evitar duplicaciones de requerimientos que, por innecesarios, en muchos casos obstaculizan la obtención de mejores resultados. Al propio tiempo, la gestión de fiscalización integrada, en orden a la sinergia que posibilita una visión interdisciplinaria, prevalece en su aplicación dado un mayor y mejor conocimiento del objeto.

II.3. La Administración Tributaria Española

A lo largo del capítulo se plantearon desde los conceptos básicos de una administración tributaria moderna hasta las particularidades de la administración aduanera y sus relaciones con aquella, de modo de entender las razones que resultan determinantes a la hora de definir sus modelos organizacionales.

Así las cosas, se aludió a las cuestiones en que se fundan los modelos organizacionales en donde las estructuras de sus administraciones aduaneras y de tributos internos se encuentran separadas. Posteriormente, se hizo referencia a los modelos integrados, destacándose las causales de su justificación.

Finalmente, se desea analizar el caso de la Administración Tributaria Española, como un ejemplo de organización de agencia tributaria autónoma, que unifica al servicio aduanero y al de tributos internos.

II.3.a) El proceso de transformación

La Agencia Estatal de Administración Tributaria del Reino de España, se creó por la Ley de Presupuestos para 1991 y entró en funcionamiento el 1 de enero de 1992 como un ente de Derecho Público, dotado de personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada.



La Agencia, es a partir de su constitución la organización responsable en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación del sistema tributario estatal y aduanero y de aquellos recursos de otras administraciones y entes públicos cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio.

“El modelo implica un cambio importante en los aspectos de organización interna de la Administración Tributaria (recursos humanos y materiales, financiación, etc.), pero no modifica la relación jurídico tributaria que, como es lógico, no resulta afectada por el nuevo modelo organizativo”⁵²

Sin embargo, la creación de organizaciones autónomas implica problemas y tiene limitaciones importantes. En cuanto a limitaciones, porque evidentemente, no es la solución inmediata para resolver el gran reto de las administraciones tributarias, la de aplicar correctamente el sistema fiscal, sino que simplemente supone contar con un instrumento organizativo más ágil y flexible.

“Los problemas están ligados especialmente al proceso de creación. Excepcionar a la Administración Tributaria de una serie de obligaciones formales en materia presupuestaria, de financiación, de contratación y de gestión de recursos humanos es una decisión política muy compleja, especialmente si se promueve desde el Ministerio de Hacienda. Además, todo el proceso de cambio interno exige dedicar muchos recursos y muy calificados a poner en marcha la nueva organización y al mismo tiempo, hay que mantener en marcha la vieja maquinaria; para completar el cuadro, estos procesos de cambio suelen coincidir con situaciones de crisis organizativa profunda. Otra dificultad, importante del proceso de cambio, es la comunicación, interna y externa. Convencer al personal de la organización y a sus cuadros directivos de la necesidad del cambio no siempre es fácil, porque afecta el statu quo e inmediatamente aparecen las naturales resistencias al cambio. Sin embargo, el nuevo modelo suele ofrecer mejores perspectivas para el conjunto de la organización y una imagen de modernidad que facilita, en cierta medida, el proceso”⁵³

A continuación se hará referencia a: el objetivo estratégico de la agencia; a las razones que justificaron la creación de la misma; a las líneas fundamentales de la Agencia; al régimen de personal y, al régimen financiero y presupuestario.

- Objetivo estratégico de la Agencia:

La obtención del máximo nivel de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y demás obligados tributarios. Esta decisión se fundó en que conforme datos disponibles, tanto para España como la mayoría de los países europeos y americanos, el porcentaje de ingresos tributarios ocasionados en actuaciones administrativas, promedia el 3% de la recaudación. En consecuencia, dicha acción se centró en dos ejes:

- a) los servicios al contribuyente, reduciendo al mínimo los costes fiscales indirectos y ampliando y potenciando las facetas de facilitación;
- b) la lucha contra el fraude, acentuando la percepción de riesgo ante el incumplimiento.

- Razones que justificaron la creación de la Agencia:

Ligada a la reforma democrática del Reino de España, en el año 1978 se planteó una reforma fiscal, la cual dio sustento al modelo organizativo precedente instaurado en los años 1982/83. El mismo enfrentó dos problemas fundamentales:

- a) inexistencia de una política de personal. La administración tributaria no tenía capacidad para decidir la dotación, la asignación geográfica y funcional, sus retribuciones, incentivos, carrera administrativa, etc., lo cual trajo aparejado una pérdida continua de capital humano, junto con una desmotivación generalizada del personal;
- b) modelo financiero y presupuestario inadecuado y muy rígido. Insuficiente presupuesto y con una asignación rígida a diferentes conceptos, los cuales no guardaban relación alguna con los resultados, en términos de cantidad y calidad del trabajo. Además las decisiones de gasto e inversión eran adoptadas por órganos ajenos a la propia administración

⁵² Díaz Yubero, Fernando. “La transformación de la Administración Tributaria Española: La AEAT”. Madrid, marzo de 2003.

⁵³ Díaz Yubero, Fernando. “Seminario: Escenarios y Estrategias de la Administración Tributaria”. Buenos Aires, 6 de marzo de 2003.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

tributaria, discriminándose en su mayor parte, un 30% en gastos corrientes y un 70% en inversiones.

Adicionalmente, hubo otras razones complementarias para crear la Agencia: falta de especialización en la asistencia y defensa jurídica, junto con una nueva concepción de la administración pública, que impone adaptabilidad de los esquemas organizacionales, según las áreas de actividad.

- Líneas fundamentales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

“Tal como se establece en su norma fundacional, tiene a su cargo la aplicación efectiva y eficaz del sistema tributario y aduanero, mediante procedimientos que minimicen la presión fiscal indirecta sobre los contribuyentes. Asimismo, tiene encomendada la gestión de los recursos de otras Administraciones Públicas, cuando así se establezca por Ley o Convenio. Resaltan por su importancia los recursos propios de las Comunidades Europeas y los convenios suscritos con las Comunidades Autónomas y Ayuntamientos en materia de recaudación ejecutiva”.⁵⁴
En cuanto a los créditos y la recaudación derivados de los tributos o recursos de Derecho Público del Estado o de sus organismos autónomos gestionados por la Agencia, forman parte del Tesoro Público y como tal se ingresan directamente en su cuenta en el Banco de España. Conviene resaltar que se trata de una organización encargada exclusivamente de la gestión y efectiva aplicación del sistema tributario pero no tiene competencias en cuanto al diseño del mismo.

Con la nueva organización, se procuró:

- a) dotar a la administración tributaria de mayor autonomía para la gestión de sus recursos humanos y materiales;
- b) disponer de personal propio y de medios adecuados para su capacitación y selección;
- c) crear un modelo descentralizado que agilice la toma de decisiones;
- d) desarrollar un sistema de control por objetivos que implique, además, un cambio en profundidad en los métodos de trabajo hasta ahora desarrollados.

Régimen de personal:

El personal funcionario y laboral de la Agencia está sometido, con carácter general, a la Ley de la Función Pública y, en el caso de los funcionarios, a las demás leyes que regulan su régimen estatutario.

La aplicación de este marco de referencia implica que:

- a) los puestos de trabajo han de ser desempeñados, con carácter general, por funcionarios públicos;
- b) la selección del personal deberá de hacerse por: oposición, concurso y concurso-oposición;
- c) la provisión de los puestos de trabajo por medio del sistema general de concurso o por el excepcional de libre designación cuando se cumplan los requisitos establecidos al efecto en la legislación vigente.

La creación del ente, implicó importantes novedades sobre la materia, a saber:

- a) la Agencia aprueba su propia estructura organizativa y la relación de puestos de trabajo (dotación, adscripción geográfica y funcional, retribución y los requisitos necesarios para el desempeño de los mismos).

⁵⁴ Díaz Yubero, Fernando. “Seminario: Escenarios y Estrategias de la Administración Tributaria”. Buenos Aires, Argentina. 6 de marzo de 2003.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

- En el aspecto remunerativo, las mejoras se han derivado exclusivamente de los componentes variables y de una mejor dotación de puestos;
- b) se adscriben a la Agencia ciertos cuerpos, escalas o especialidades; además se crean en determinados cuerpos especialidades propias de la administración tributaria;
 - c) tiene plena capacidad para convocar pruebas para el acceso del personal funcionario a los cuerpos y escalas adscriptos.

En resumen, corresponden a la Agencia todas las competencias en materia de personal, incluso el régimen retributivo, sin más restricciones que las que le impongan sus limitaciones presupuestarias. En una organización intensiva en el factor trabajo, disponer de plenas competencias para su administración se considera un factor clave del nuevo modelo.

Régimen financiero y presupuestario:

La Agencia se financia con cargo a los siguientes recursos:

- a) las transferencias consignadas en los presupuestos generales del Estado;
- b) un porcentaje, fijado en la Ley Anual de Presupuestos, del importe que resulte de la recaudación derivada de actos administrativos dictados por la Agencia: liquidaciones tributarias, actas de inspección, imposición de sanciones, recargos de apremio, etc.;
- c) ingresos que perciba de otras administraciones públicas para las cuales realice actividades encomendadas por ley o pactadas por convenio;
- d) los rendimientos de sus bienes patrimoniales;
- e) los préstamos que sean necesarios para atender situaciones de desfase temporal de tesorería.

En cuanto al concepto señalado en el punto b), el mismo reviste singular importancia por cuanto esta vía de financiación se relaciona con los resultados de la gestión desarrollada por la propia Agencia.

II.3.b) Reflexiones

Al respecto cabe hacer referencia a las consideraciones realizadas por Díaz Yubero y Junquera Varela⁵⁵ en torno de la evolución del proceso de integración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España.

En un repaso de los momentos clave que pueden servir de ayuda para comprender todo el proceso de integración, se señalan los siguientes.

- a) En 1994, la reorganización de la estructura del Departamento de Aduanas, impuesta por necesidad de adaptarse a la nueva realidad del mercado único europeo, y la consiguiente desaparición de las fronteras fiscales. Se otorgan por Ley al Servicio de Vigilancia Aduanera funciones en el ámbito de la persecución, investigación y descubrimiento del fraude fiscal y de la economía sumergida, como un paso fundamental en la idea de integración de funciones.
- b) En 1997, se produce una importante reorganización de la estructura de la Agencia, "con la finalidad de potenciar la planificación y el desarrollo de los trabajos de la Agencia concebida como un todo y de coordinar de forma eficiente la totalidad de la política de medios". Se destaca así la creación del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales.

⁵⁵ Díaz Yubero, Fernando y Junquera Varela, Raúl Félix. "La Administración Tributaria y Aduanas en América Latina: Estudio sobre la viabilidad de los procesos de integración". Madrid, España, marzo de 2004.



- c) En 1998, se aprueba el Plan de Modernización de la AEAT, con el objetivo último de preparar su adaptación al entorno previsible de los próximos años. Es así como se abordan diversas áreas de actividad, como el modelo de información, asistencia y relaciones con los contribuyentes; el modelo de control del cumplimiento tributario; la política de medios y administración con especial referencia a la política informática; las carreras profesionales y administrativas del personal de la Agencia y otras cuestiones estructurales.

En cuanto a alguna de ellas, dada su directa relación con el proceso de integración de los órganos y las funciones de la Agencia, se señalan las que siguen.

- En el ámbito específico del control tributario, se reconoce la existencia de diversas instancias con funciones asociadas directamente al control (áreas de gestión, inspección, aduanas y recaudación). En tal sentido el Plan define los criterios estratégicos que deben presidir el modelo de control:

- 1°. la planificación del control debe ser global, sin perjuicio de que su desarrollo posterior sea por áreas funcionales específicas;
- 2°. el control realizado desde diversas instancias se debe sujetar plenamente al criterio de coordinación, e incluso de simultaneidad en supuestos de riesgo o especial complejidad;
- 3°. el ejercicio del control se debe someter a criterios de sistematización y estandarización que se reflejen en procedimientos comunes mínimos y en exigencias básicas respecto a la documentación de las actuaciones.

- Entre las medidas de tipo estructural se propone la reforma de la organización del área de aduanas. En el análisis que se efectúa en el Plan sobre esta área se ponen de manifiesto dos problemas fundamentales: descoordinación informática con las aplicaciones generales de la organización; y problemas en la definición de las funciones del servicio de vigilancia aduanera y deficiente integración del mismo dentro de la AEAT.

El Plan propone tres medidas para hacer frente al proceso de reforma del área aduanera:

- 1°. reestructurar los servicios centrales y territoriales;
- 2°. reestructurar el servicio de vigilancia aduanera;
- 3°. potenciar la coordinación de la inspección de aduanas con la inspección de tributos internos, en el plano operativo y con proyección en la inspección integral de las empresas respecto a los impuestos especiales, y en el control del IVA asociado a mercancías o productos objeto del comercio internacional.

- Respecto de la política de medios y administración, se proponen, entre otras, las siguientes medidas de reforma:

- 1°. potenciar los criterios básicos rectores de la política formativa;
- 2°. mejorar los sistemas de comunicación interna y cohesión organizativa. Se trata de mejorar en el conocimiento global de la organización, y establecer fórmulas que permitan la rotación del personal entre las áreas de la organización.

- d) En 2001 se inicia un proceso de reorganización de los servicios centrales del área de inspección, que prevé entre otros aspectos la creación de unidades que tengan
- e) competencias inspectoras sobre los tributos internos y los aduaneros, y sobre la gestión recaudatoria de las deudas. Esta medida constituye un nuevo paso en el proceso de integración que se está analizando.



En el presente capítulo, se han descrito conceptos básicos de una administración tributaria moderna, y se han señalado particularidades de las administraciones aduaneras y de tributos internos, dando marco al análisis de los distintos esquemas, y al porqué de los procesos de integración organizacionales, reflexionando –por su pertinencia- sobre el modelo de agencia única española.

Dichas consideraciones devienen como punto de partida para el consiguiente análisis de la administración aduanera-tributaria de Argentina .

Allí interesará, previa descripción de la reforma del Estado de la década del noventa en que se inscribe, analizar el modelo organizacional adoptado, con características de agencia única y las razones que avalan su justificación.

La administración aduanera-tributaria argentina

Introducción

El análisis investigativo sobre la organización aduanera argentina, hará referencia al proceso de transformación del Estado de la década del 90, período en el cual se inscribe su actual modelo, como así también a las distintas concepciones que inspiran los procesos de transformación, reformas del Estado, y su impacto institucional.

Las organizaciones responden a las presiones del entorno, a través de adaptaciones de tipo orgánico-funcional. Estos cambios aportan un nuevo orden de valores y principios que modifican gradualmente el comportamiento de sus actores.

En este sentido, las reformas como cambios discontinuos, pueden revestir dos modalidades: por una parte, afectar el diseño de las instituciones y dar lugar a la reforma institucional; por otra parte, se pueden centrar no tanto en el proceso como en el contenido de la acción pública, redefiniendo su alcance, objetivos y finalidades, y se denominaría reforma sustancial.

Mientras el Estado liberal destaca por la reforma institucional, instaurando dispositivos como la separación de poderes, el principio de legalidad, el control judicial o la ordenación de una función pública profesional e independiente, lo propio del Estado del bienestar social ha sido innovar y ampliar el contenido de la acción pública, poniendo el énfasis en la redistribución, la solidaridad, la ciudadanía social o la conexión de los fallos del mercado.

Las reformas europeas de los años ochenta y principios de los noventa, no obstante sus diferencias, y a pesar de la retórica política neoliberal que les rodea, se pueden caracterizar más como institucionales que como sustanciales.

Su orientación se concentró en un rediseño del Poder Ejecutivo en correspondencia al peso desproporcionado que éste había adquirido dada la concepción del Estado benefactor. En consecuencia se podrían caracterizar como reformas administrativas, en un sentido amplio de esta expresión.

En cuanto a la reforma del Estado argentino de la década del 90, la misma fue instaurada por la Ley Nº 23.696, siguientes y complementarias, y el Decreto de desregulación económica Nº 2284/91.

La privatización de empresas públicas, la concesión de servicios públicos y la desregulación de algunas actividades constituyeron un aspecto clave del programa de reformas estructurales. En el campo de la apertura comercial, si bien ésta se inicia en la segunda mitad de los años ochenta, en la década del 90 se acrecienta drásticamente, con una baja del arancel promedio de los productos importados de alrededor del 30% al 18%, junto con la eliminación de muchas restricciones no arancelarias, sumado a la constitución del MERCOSUR, en el año 1991, con Brasil, Paraguay y Uruguay.

Para la caracterización del proceso resulta útil remitirse a la lectura, por un lado, de quienes resultaron sus impulsores (Menem-Dromi), aludiendo en éste sentido al texto sobre “Reforma del Estado y Transformación Nacional”⁵⁶, y “Reforma del Estado y Privatizaciones”⁵⁷, en cuanto allí se señalan los principios y presupuestos y las medidas de acción política, y el régimen jurídico de la Reforma del Estado y las Privatizaciones encaradas en la gestión de gobierno (década de los noventa); y por otro, al aporte

de los autores D. Chudnovsky, A. Lopez y F. Porta⁵⁸, en el libro de su autoría referido a “Los límites de la apertura” en donde se trata la convertibilidad, en tanto reformas y reestructuración, significando en su

⁵⁶ Carlos Menem- Roberto Dromi. *Reforma del Estado y Transformación Nacional*. Ed. Ciencias de la Administración SRL, Buenos Aires. 1990.

⁵⁷ José Roberto Dromi. *Reforma del Estado y Privatizaciones* –Tomo 1-. Ed. Astrea. Buenos Aires, 1991.

⁵⁸ D. Chudnovsky, A. López y F. Porta. “Los límites de la apertura”. I Parte-Cap. 2, pp. 52-53. Ed. Alianza. 1996.



contexto, que “la reestructuración productiva fue orientada básicamente por dos reformas sustantivas y por una política sectorial explícita: el programa de privatizaciones y desregulación de servicios e infraestructura pública, la apertura comercial –incluidos el programa de total desgravación arancelaria dentro del MERCOSUR y la libre importación de bienes de capital- y el régimen administrado de reconversión de la industria automotriz”.

Un análisis crítico de lo acontecido, no obstante la amplitud de la reforma impulsada –incluida la reforma del sistema de seguridad social-, plantea en sus fundamentos la noción de un Estado liberal, con gran impacto en el campo de la reorganización institucional –reforma administrativa- en un sentido amplio de la expresión.

Finalmente, un cierre teórico del proceso torna preciso aludir a cuestiones que refieren a las restricciones al desarrollo, neoconservadorismo y elite económica en la Argentina, en tanto factores gravitantes en un “desarrollo ausente” (Aspiazu-Nochteff)⁵⁹, y a “la reforma del Estado y la reforma administrativa del sector público”, en cuanto mención de los capítulos pendientes de la reforma planteada (Solana-Echart).⁶⁰

III.1. La reforma del Estado de la década del 90

La reforma del Estado se expondrá, metodológicamente, a través de los contenidos político, económico, jurídico y técnico.

- La perspectiva política, ajustada a la concepción del Justicialismo, fundó –sustantivamente- los principios de la reforma del Estado en:

- a) economía popular de mercado,
- b) iniciativa privada,
- c) empresariado estatal coyuntural,
- d) descentralización.

En cuanto a la economía popular de mercado, desde la perspectiva oficial, la misma contenía la noción de libertad económica en donde la iniciativa privada actuaría como impulsora de la competencia y la eficiencia.

Por ende, la iniciativa privada emergía como un derivado esencial de la libertad y como tal en el sustituto natural de las actividades empresariales del Estado. Con y desde la iniciativa privada se alentaba lo que se dio en llamar la revolución productiva, fijando como supuesto que ella no podría ser sustituida por la iniciativa pública.

Respecto del empresariado estatal coyuntural, se sostenía que el Estado podría intervenir, en pro del equilibrio autoridad-libertad, cuando la iniciativa privada sea insuficiente o inexistente. Por eso el planteo de un Estado empresarial coyuntural. Asimismo, se sostenía que el Estado no podía permanecer ajeno, no podía ser neutral. Por el contrario, debía conformar el orden económico-social desde la orientación, planificación e intervención sustitutiva excepcional. En definitiva se rescataba, con carácter insustituible, “la condición del Estado no solo como árbitro de las disputas sectoriales, sino como conductor del proceso de crecimiento y distribución a través de la planificación concertada” (plataforma electoral).

La función empresarial del Estado tenía un papel protagónico, supletorio o complementario de la acción privada, según las circunstancias lo aconsejaban. La idea de construir un Estado fuerte e independiente, que actuara como moderador frente a los intereses sectoriales, enmarcaba dicha condición.

Tocante a la descentralización, la misma se convirtió en el núcleo de la reforma. La operación consistió en transferir actividades de la Nación, a las provincias, a los municipios y a los particulares. La descentralización exigida por la reforma comprendió la desconcentración, la delegación, la provincialización, la municipalización, la cooperativización y la privatización.

De las operaciones descentralizadoras, la provincialización fue la que prevaleció en la jerarquía institucional, fundada en la concepción de federalismo. En suma, la descentralización fue encarada en

⁵⁹ Daniel Aspiazu, Hugo Nochteff. “El desarrollo ausente”. Ed. Tesis Grupo Editorial Norma SA, 1º edición. Buenos Aires, 1994.

⁶⁰ M. Solana y M. Echart. *Crecimiento y equidad en la Argentina*, cap. 16. FIEL. Talleres Gráficos Leograf SRL, octubre de 2001.



forma progresiva, siendo pertinente como cita lo expresado por el entonces Presidente de la Nación, en cuanto a que: "Todo aquello que puedan hacer por sí solos los particulares, no lo hará el Estado Nacional. Todo aquello que puedan hacer las Provincias autónomamente, no lo hará el Estado Nacional. Todo aquello que puedan hacer los Municipios, no lo hará el Estado Nacional...El pueblo argentino tiene una cita con la historia. Para responder a ese llamado, vamos a tener que hacer un esfuerzo conmovedor, que comenzará en esta reestructuración de nuestro Estado Nacional" (Menem, mensaje del 8 de julio de 1989).

- La perspectiva económica, expresada en la noción de economía popular de mercado, en donde el primer aserto -"popular" - posibilita la intervención del Estado en vista del bien común, y el segundo - "mercado"- reconoce y garantiza la libertad económica, se planteaba como un esquema superador de la contradicción abstencionismo-intervencionismo, estableciendo una relación dialógica entre libertad económica e intervención estatal.

La libertad económica estaba fundada en el reconocimiento a la propiedad privada y en la posibilidad de intervención del Estado en la economía, dentro de libertades para la actuación privada. La iniciativa económica privada libre. La economía popular de mercado implicaba un sistema de economía mixta, en donde la iniciativa privada era la regla, a la vez que la iniciativa pública operaba como excepción.

En el marco de la libertad económica, de reformulación de los límites del Estado y de valorización de la iniciativa económica privada, se insertaron la desregulación, desestatización y privatización.

La desregulación concebida como la sustitución de aquella legislación que trababa a los mercados por un nuevo marco legal que posibilitara la competencia. Como tal implicaba el impulso de la simplificación, desburocratización y transparencia del mercado.

La desestatización adoptó dos formas, la privatización como medio de transferencia al sector privado de actividades o sectores gestionados por el Estado, y la publicidad no estatal, a través de la redistribución de actividades estatales en organizaciones sociales o comunitarias, consorcios, cooperativas, consejos, sindicatos y otras formas de gestión social, como así también en el traspaso de activos públicos a entidades que pertenecen al sector social solidario, la fusión de empresas de carácter público y privadas.

La intervención del Estado en la economía, en cambio, fue presentada en dos modalidades: directiva y directa.

La intervención directiva, también llamada administración ordenadora y de orientación, se instrumentó a través de las políticas impositiva, arancelaria, crediticia, enmarcando consecuentemente a los distintos proyectos de crecimiento y desarrollo económico y social.

La intervención directa o intervención de ejecución, también llamada de administración prestacional, en donde el Estado es un sujeto económico más, instrumentada a través de la empresa pública, la cual fue sensiblemente constreñida.

- La perspectiva jurídica, en tanto instrumentos y procedimientos, planteó el Derecho "en emergencia" y "en permanencia".

Así las cosas, deviene el dictado de la Ley 23.696 de Reforma del Estado y Reestructuración de Empresas Públicas. La emergencia institucional, por la que atravesaba el país, reconoce en su dictado un instrumento legal idóneo para encauzar el estado crítico terminal de la administración pública y su proyección en lo económico-social. En su capítulo I, se declara, entre otras cosas, en estado de emergencia la situación económica-financiera de la administración pública nacional centralizada y descentralizada, entidades autárquicas, empresas del Estado, sociedades del Estado, sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, sociedades de economía mixta, servicios de cuentas especiales, obras sociales del sector público, bancos y entidades financieras oficiales, nacionales y/o municipales y todo otro ente en el que el Estado nacional o sus organismos descentralizados tenían participación total o mayoritaria de capital o en la formación de las decisiones societarias.

La ley contiene un plan de reforma del Estado basado en la recuperación del riesgo empresario, el derecho a la iniciativa privada, la desarticulación de la burocracia estatal, el fin de avales estatales para minimizar el riesgo privado, el estímulo a la inversión privada, la revalorización del trabajo, la eliminación del privilegio.

En su estructura, la ley 23.696 contiene: racionalización del sector público empresario acudiendo a la intervención de todos los organismos, empresas y sociedades estatales con el objeto de proveer a su



reorganización, reestructuración y/o transformación y a la privatización de las empresas que así dispusiere el Congreso de la Nación; transferencia de cometidos: provincialización y cooperativización, asegurando la participación de las provincias, a través de la transferencia de servicios a jurisdicciones locales (vgr. Obras Sanitarias, Vialidad Nacional, Gas del Estado, etc.); implementación del programa de propiedad participada, a través del cual y en el marco de los procesos de privatizaciones, pueden ser sujetos adquirentes los empleados, los usuarios titulares de servicios prestados por el ente a privatizar y los productores de materias primas cuya industrialización o elaboración constituía la actividad del mismo; reordenamiento de los contratos estatales, mediante la rescisión o renegociación; protección del empleo y de la situación laboral del trabajador; suspensión de la ejecución de las sentencias y laudos arbitrales; plan de emergencia del empleo; programa legal de privatizaciones, el cual constituye un aspecto trascendente de la ley aun cuando representara solo un medio o instrumento de la reforma. El término privatización comportaba un concepto genérico que implicaba transferencia o devolución de la responsabilidad y/o gestión de una actividad del sector público al sector privado. Asimismo la propia ley 23.696, enumeraba las empresas que se encontraban sujetas a privatización total o parcial, concesión total o parcial, provincialización y municipalización. Ellas eran las que figuran en el cuadro 2.

En cuanto a los instrumentos contemplados en la ley 23.696 eran: privatización; concesión por iniciativa estatal; concesión por iniciativa privada; licencia y permiso; provincialización; municipalización; programa de propiedad participada; cooperativización; locación y administración.

Los procedimientos que el régimen legal disponía para la privatización o concesión, eran: licitación pública; concurso público; remate público o contratación directa. En todos los casos la determinación del procedimiento de selección debía estar justificado por la autoridad de aplicación mediante acto administrativo motivado.

- La perspectiva técnica, en tanto estrategia de la reforma del Estado, planteaba como reglas tipificantes a: legalidad; integralidad; prioridad; celeridad; previsibilidad; contemporaneidad; bipolaridad; flexibilidad; publicidad y finalidad.

Respecto de la legalidad cabe señalar que la propia ley 23.696, como quedó dicho, estipulaba cuáles empresas quedaban "sujetas a privatización" y que modalidades y procedimientos se debían seguir para ello, lo cual junto al conjunto de decretos-planes para cada sector y demás actos reglamentarios integraban el sistema normativo de aplicación.

En cuanto a la integralidad, esta se expresaba: en lo económico, por la desregulación y supresión de controles liberándose mercados, precios, tipos de cambio, a fin de lograr un nivel de estabilización; en lo institucional, a través de redefinir al federalismo y a las organizaciones locales o municipales; en lo internacional, con una redefinición de las relaciones –principalmente- con Estados Unidos y Gran Bretaña, y, en lo social, mediante la participación de las comunidades intermedias.

En cuanto a la finalidad esencial de la reforma apuntaba a recrear las condiciones para un destacado rol de la iniciativa privada en el esquema de una economía de mercado.

En ese esquema, el Estado asumía el carácter de orientador, organizador, administrador, planificador, servidor, fiscalizador, protector, garantizador, regulador y distribuidor.

III.1.1. Aspectos críticos de la reforma

El planteo de aspectos críticos de la reforma de la década de los noventa obliga a repasar el marco contextual e ideológico en que se inscribe.

La experiencia de la década de los ochenta, categorizada por su regresividad, impulsó a la mayoría de los gobiernos a procurar un nuevo sendero que les permitiera alcanzar un dinamismo económico. A partir de ello, construyen un consenso, consolidado entre los economistas neoconservadores, el "establishment" de Washington, y algunos organismos internacionales –especialmente el Fondo Monetario Internacional-, que se ha dado en denominar el "Consenso de Washington" (Williamson, 1990).⁶¹

⁶¹ Williamson, J. (1990): "What Washington Means by Policy Reform", en Williamson, J. (ed.): *Latin American Adjustment. How Much has Happened?*, Institute for International Economics, Washington.



De acuerdo con ese consenso, la causa de la crisis de los ochenta se encontraría en el modelo económico y de industrialización, caracterizado por ineficiencias microeconómicas y de asignación de los recursos, aspectos éstos forzados por el intervencionismo estatal y por el proteccionismo, que impidieron el libre funcionamiento de los mecanismos del mercado, tornando en condicionantes de la acción de la competencia, el pleno aprovechamiento de los “animal spirits” del empresariado y –muy especialmente– la asignación de los recursos en función de las ventajas comparativas.

Consecuentemente, los gobiernos y los actores hegemónicos de América Latina, que se identificaron con dicho diagnóstico, dirigieron sus acciones hacia un sistema económico más abierto y orientado por el mercado, con la mínima intervención estatal posible compatible con el mantenimiento del orden social y la asistencia de algunos problemas focalizables (vgr. pobreza extrema, alto desempleo, etc.). Las prescripciones de política que se siguieron son la privatización, la apertura comercial y financiera, la desregulación y la estabilidad –fundamentalmente reducción del nivel general de precios–, aspecto éste último consecuente de las tres primeras, las cuales debían cerrar con el acompañamiento de equilibrio fiscal y mantenimiento de políticas monetarias pasivas, o por lo menos conservadoras.

Por otra parte, durante los últimos diez años ha estado consolidándose un consenso muy distinto del “Consenso de Washington”, impulsado por algunas de las corrientes más nuevas y menos ortodoxas del pensamiento económico –tales como la neoschumpeteriana, la neoinstitucionalista, o la llamada “nueva teoría del comercio internacional” y por los “policy-makers” de algunos de los países más desarrollados. Este consenso se ha formado a partir de las investigaciones sobre: las formas de aceleración y difusión del cambio tecnológico; la llamada nueva (o tercera) revolución industrial; la experiencia de las economías más exitosas de la posguerra –especialmente las de Japón, Alemania, Francia, Italia, los países escandinavos y algunas de las nuevas economías industrializadas (NEI) del Sudeste Asiático–; y el funcionamiento del comercio internacional de bienes y de tecnología en las últimas dos décadas.

Uno de los rasgos centrales de este consenso es el énfasis en la importancia de la innovación y la difusión de la tecnología para el dinamismo económico. La principal diferencia entre lo que podría

llamarse el “viejo” (pero fundamental para el pensamiento económico dominante en la década del noventa, en Argentina y restantes países de América Latina) y el “nuevo” enfoque de las relaciones entre el cambio tecnológico y el crecimiento no es tanto una diferencia sobre la importancia de la ciencia, la tecnología y la industrialización para el crecimiento, sino sobre la importancia de las políticas científicas, tecnológicas e industriales relacionadas entre sí para el dinamismo económico.

La ciencia y la tecnología en Argentina –y, en general, en América Latina–, en términos de sus políticas científicas y tecnológicas, nunca fueron prioritarias en la agenda del Estado ni de la sociedad civil; su formulación fue tardía y su implementación, débil; y no existió una articulación firme entre la demanda y la oferta interna tecnológica (especialmente, entre la demanda privada y la oferta pública)⁶². Por otra parte, el comportamiento tecnológico fue fundamentalmente adaptativo⁶³, y no buscó –en general– colocarse en la frontera de “best practice”, y menos aún modificarla.⁶⁴

En cuanto a la reforma de la década de los noventa, en Argentina, los ejes centrales los constituyeron las políticas de privatizaciones de empresas públicas, la desregulación de los mercados y la apertura al exterior, sumado en el corto plazo al programa de estabilización.

En cuanto al programa de privatizaciones, algunas de las características sobresalientes supuso: consolidación y transferencia de mercados monopólicos u oligopólicos, escasa atención a la necesidad de regular determinadas áreas privatizadas, bruscas alteraciones en la estructura de precios relativos en detrimento de los sectores productores de bienes transables, libertad en la fijación de los cuadros

⁶² Es una apreciación que se sustenta no solo en trabajos investigativos, sino que se desprende del rol que han tenido los organismos que a tal efecto tienen encomendado dicho papel, como CONICET, INTA, INTI, etc., los cuales han atravesado por severas crisis (presupuestarias, éxodo de investigadores, etc.).

⁶³ Como señala Jorge Katz, el “aprender haciendo” y los esfuerzos adaptativos mejoraron significativamente la capacidad tecnológica de la industria en Argentina –especialmente durante la última y más dinámica de las fases de la industrialización sustitutiva– y, en general, en América Latina. Es posible –al menos en algunos sectores y períodos– acercarse a la frontera de “best practice” mediante la adaptación, pero no es posible insertarse de manera significativa en el proceso de su modificación.

⁶⁴ Si bien en distintos períodos hubo algunas plantas o sectores en o muy cerca de la frontera, se debe tener en cuenta que: a) en la etapa presustitutiva, los sectores tecnológicamente más avanzados eran los que aseguraban la comercialización de la producción primaria, eran de capital extranjero y funcionaban como enclaves en el sentido neocolonial (fundamentalmente la industria frigorífica); b) en la segunda sustitución no eran los sectores que lideraban la industrialización, como el automotriz, sino los conducidos por “entrepreneurs” de menor peso económico (como algunas plantas de maquinaria agrícola); c) desde por lo menos 1976, fueron en su mayor parte plantas importadas llave en mano, dedicadas a las primeras etapas de elaboración de materias primas, en las que no se innova en la medida necesaria para modificar los mercados.



tarifarios de diversos servicios públicos, fuerte impulso a la profundización del proceso de concentración y centralización del capital, etc.

Esto comportó para el sector industrial –aunque no así para algunas de las empresas del sector- un posicionamiento claramente desventajoso frente a los nuevos “monopolios no transitorios ni vinculados a la innovación”. Se trató, en otras palabras, de la transferencia a ciertos segmentos del sector privado – muy acotados en su número pero muy diversificados en sus actividades- del poder regulatorio real sobre una multiplicidad de mercados, decisivos en términos del desempleo industrial. Sumado a ello, la creciente exposición a la competencia externa sumó otro factor de impacto sobre la actividad industrial nacional.

Desde la perspectiva industrial, las profundas mutaciones contextualizan un proceso de reestructuración sectorial que presenta marcadas heterogeneidades, una clara regresividad estructural y un sinnúmero de imprecisiones en cuanto a sus posibles escenarios.

Al igual que en lo relativo al programa de privatizaciones, el proceso de desregulación generó una heterogénea gama de situaciones y de efectos sobre los distintos segmentos de la industria. En términos agregados, la supresión de todo control de precios, la remoción de gravámenes a la exportación, el abaratamiento de diversos costos indirectos, etc., suponen –en principio- y “ceteris paribus” una ligera y moderada mejora en el posicionamiento competitivo del conjunto de la industria. Además, a nivel sectorial se manifestaban efectos encontrados, por ejemplo, ramas que perdieron franquicias asociadas a determinados regímenes promocionales, y otras, como algunas industrias procesadoras de materias primas agropecuarias, que han visto incrementar su poder de mercado ante la derogación de ciertas normas que regulaban su funcionamiento. En otro extremo, estaban las empresas que se han visto impactadas por la eliminación del régimen de “compre nacional”, o de “reserva de cargas”, etc.

En contraposición a esas heterogéneas implicancias sectoriales derivadas de las privatizaciones y la desregulación, el proceso de apertura de la economía generó –en principio- efectos de carácter mucho más generalizados y abarcativos.

Así por ejemplo, la supresión de gravámenes a las ventas al exterior permitió compensar parte del abaratamiento del tipo de cambio real de exportación sin que ello implique alterar uno de los basamentos del programa de estabilización –tipo de cambio fijo e inamovible por ley del Congreso-. De todas maneras, es en lo concerniente a la evolución de los precios en el mercado interno donde se manifestó el efecto “precio” de mayor trascendencia económica: el “techo” que imponía la creciente exposición a la oferta externa como limitación o, por lo menos, condicionante de toda política de fijación de precios que pretendiera independizarse de las condiciones vigentes en los mercados internacionales.

Ello remite a la consideración de un tema que, además de permear la efectividad real de este “regulador” de los precios, pasó a ejercer un papel protagónico en el sendero evolutivo de la industria y en su propia inserción en el plano macroeconómico: el grado de transabilidad de los distintos bienes. En tal sentido, los sesgos predominantes en la configuración de la estructura de precios relativos en detrimento de los “transables” –en particular, de la mayor parte de los industriales- y, en ese marco, las consiguientes expectativas de rentabilidad emergentes del equilibrio macroeconómico, tendieron a desalentar la formación de capital en la mayor parte de las actividades manufactureras. Ello resulta particularmente notorio si se las compara con las alternativas que ofrecían los distintos procesos de privatización, así como buena parte de los servicios y, en general, la casi totalidad de los bienes y servicios no transables no expuestos a la competencia proveniente del exterior.

En el plano institucional, se puede decir que las reformas realizadas partieron de diagnósticos globales sobre el Estado, se fundaron en urgencias y se inspiraron en definiciones normativas sobre el tipo de bienes que debe producir y proveer. Su análisis se realizó en función de sus aspiraciones de superar ciertos problemas de la organización y de la gestión del sector público sobre los que se expresaban la disconformidad social. La identificación causal se apoyaba en: a) la burocratización, consecuencia de la perversión de un modelo de organización de las entidades públicas, b) una definición sectorial de los ámbitos del gobierno, inadecuada para el abordaje de las problemáticas de sociedades más complejas y de los nuevos contenidos de las agendas públicas, c) un centralismo excesivo que impedía la atención de la especificidad de las problemáticas productivas, sociales y territoriales, d) el carácter cerrado de la gestión, inhibidor de la participación social y de una mayor articulación con organizaciones no estatales. Las reformas administrativas no alteraron ese modelo, pues se fundaron generalmente en acciones “horizontales”, dirigidas también a esa totalidad (patrones normatizados para el diseño de estructuras,



cambios en los regímenes de servicio civil, modificación de los sistemas de administración financiera, etc.), careciendo de una atención específica del tipo de acción de las organizaciones públicas y de los contextos particulares de operación. En la ausencia de esta atención sistemática radicaron muchos de los problemas de su aplicación.

Las políticas de reconversión productiva, desarrollo de pymes, generación de empleo, desarrollo urbano y rural, promoción de innovaciones, vinculación entre unidades productivas y con el sector científico-tecnológico, de ataque a la pobreza, etc., van imponiendo –progresivamente- perspectivas que atiendan a la especificidad de situaciones socio-territoriales, productivas y de mercado, jerarquizando lo local y regional, la construcción de redes y la organización social. Todo ello obliga a abandonar a los supuestos de homogeneidad para sustituirlos por los de diferenciación y heterogeneidad. Por consiguiente, el aparato estatal debe tener mayor capacidad para incidir y actuar en campos con diversidad en sus problemáticas y actores, con mayor flexibilidad y más atento al diálogo y a la colaboración.

Estas estrategias comparten algunas premisas y tienen requerimientos comunes: la existencia de ámbitos centrales dotados de visiones globales y sectoriales, determinación de prioridades y fijación de parámetros para la operación y sistemas integrados de programación y presupuestación. Exigen disponer de mecanismos de información para el seguimiento y la evaluación, con control de productos, resultados e impactos, sistemas de premios y castigos y condiciones políticas adecuadas para aplicarlos.

A continuación, se planteará el proceso de reforma de la administración tributaria, la cual tiene sus comienzos a mediados de la década de los noventa.

III.2. El proceso de fusión de la administración aduanera y tributaria argentina. Creación de la AFIP

Introducción

Una breve referencia histórica acerca de los organismos fusionados nos lleva a recordar, en el caso de la aduana en Argentina, sus antecedentes anteriores a la propia organización nacional. Recién a partir de la Constitución de 1853, se reconoce a ésta como una organización del Estado nacional, aboliéndose las aduanas Interiores. Es decir, su cometido refiere al comercio exterior de la Nación. En cuanto a la Dirección General Impositiva, su antecedente se remonta a la existencia de los primeros impuestos al comercio interior, impuestos de carácter específico sobre distintos productos. Así, en 1891, se crea la Administración General de Impuestos que se mantiene hasta 1947. En ese año se abandona la organización por producto (por impuesto) y se adopta la organización por funciones: se crea la Dirección General Impositiva que absorbe todos los organismos tributarios internos existentes, que eran varios.

En 1993, se incorpora a la Dirección General Impositiva la tarea de la recaudación y fiscalización de los recursos de la seguridad social. Junto con ello, se recibió 2.800 empleados del organismo disuelto iniciándose un proceso intenso de adaptación y capacitación de éstos. Esta decisión correlaciona con la modificación del sistema previsional argentino, en el año 1994. El ingreso de sociedades de capitalización de gestión privada, denominadas administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones (AFJP), provocó un cambio sustancial en el sistema previsional, con gran impacto en los aspectos recaudatorios y de fiscalización, lo cual conllevó, entre otras, a una tarea de modificación total de los diseños de declaraciones juradas para incorporarles la nominatividad de los aportantes a fin de una correcta apropiación de los fondos a capitalizar individualmente.

En 1996, mediante el Decreto del Poder Ejecutivo Nº 1.156 del 14 de octubre de 1996 y su complementario el Decreto Nº 1.589 del 19 de diciembre del mismo año, el Gobierno nacional resuelve fusionar la Dirección General Impositiva (DGI) y la Administración Nacional de Aduanas (ANA), creando la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Se elevan al Poder Ejecutivo los proyectos de normas legales que fijan las competencias, facultades, derechos y obligaciones del nuevo organismo. Mientras, se interviene la Administración Nacional de Aduanas y se la coloca bajo la supervisión del entonces Director General de la Dirección General Impositiva, a quién se nombra por anticipado, Administrador Federal, autoridad máxima de la AFIP.

En 1997, mediante el Decreto del Poder Ejecutivo Nº 618 del 14 de julio de 1997, se aprueban los instrumentos fundacionales, fijándose facultades, atribuciones, deberes y obligaciones de la AFIP, y de sus funcionarios.



En 2001, mediante el Decreto 1231/01, en atención a que la administración tributaria nacional tiene a su cargo la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución fiscal de los recursos de la seguridad social, se consideró oportuno incorporar a la estructura organizativa de la misma, una Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.

Respetando las razones de administración tributaria que aconsejan considerar el principio de especialidad, atento las particulares características de cada uno de los conceptos, la AFIP pasó a integrarse en el terreno operacional con tres Direcciones Generales: la Dirección General Impositiva (DGI), la Dirección General de Aduanas (DGA) y la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social (DGRSS), tomando a su cargo las funciones de recaudación y fiscalización de los tributos interiores, de control del comercio exterior y de recaudación, fiscalización y distribución de los recursos de la seguridad social.

El gráfico 2 es descriptivo del proceso evolutivo señalado precedentemente, en su camino hacia la constitución de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en su característica actual de agencia única.

El proceso de reorganización, tuvo como antecedentes la experiencia realizada en Brasil, Canadá, España y Holanda, países que contaban con administraciones que integraban las gestiones de tributos internos y aduanas.

Un reporte del "Proceso de Integración de la Administración Federal de Ingresos Públicos" (1998)⁶⁵, señalaba las etapas observadas durante su gestación:

- Creación de un Comité de Puesta en Marcha de la AFIP, que se integró con distintos grupos de trabajos, constituidos por funcionarios de las administraciones aduanera y de tributos internos, atento la especialidad de los diferentes temas a abordar.
- La conducción estuvo a cargo del entonces Director General de Impositiva, quien de inmediato asumió las funciones de Administrador Federal.
- Los sindicatos existentes (uno por cada organismo) mantuvieron una actitud prudente en el curso de dicho proceso, contribuyendo de modo importante al avance de las tareas.
- Tanto la Dirección General Impositiva como la Administración Nacional de Aduanas contaban con regímenes laborales diferentes, y que su categorización, niveles y mecanismos de remuneración eran distintos, situación que se mantiene en la actualidad.
- La definición de un modelo de conducción y actividad, con visión de mediano plazo. Esto implicó un intenso trabajo interno y discusiones con los principales funcionarios de ambos organismos.
- Preparación del proyecto de ley de organización, atribuciones, facultades y deberes de la AFIP y de sus niveles máximos de conducción. Es de recordar que la Dirección General Impositiva contaba con una Ley de Procedimientos Fiscales que, entre otros aspectos, establecía su organización básica. Otro tanto, la Aduana con su Ley de Autarquía y el Código Aduanero, que también incluían disposiciones sobre su organización. De tal forma se resolvió proyectar una nueva ley, autónoma e independiente, adaptada al modelo de conducción elegido para la AFIP, y derogando las referidas disposiciones, la cual contó con una fuerte base de consenso y el compromiso de los niveles intermedios y altos de las áreas técnicas y políticas del Ministerio de Economía y de la Presidencia de la Nación.

Tradicionalmente, las características operativas de la DGI y de la Aduana se podrían resumir del modo que aparecen en el cuadro 3.

El enorme desarrollo del comercio internacional, la globalización de las operaciones financieras, el salto tecnológico de las telecomunicaciones, el avance en el transporte multimodal, el abaratamiento del transporte aéreo, terrestre y marítimo, la mayor eficiencia de los puertos, la proliferación de zonas francas, la competencia desleal como un ingrediente de la evasión, son hechos que motivaron a los impulsores del modelo, en la inteligencia de que una conducción y hasta una operación común del servicio aduanero y de la administración de impuestos internos, para combatir una evasión cuyo origen tiene bases cada vez más amplias, eran superadoras del esquema vigente.

⁶⁵ XIX Reunión de Directores Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal. Informe presentado por la Delegación argentina, como Tema "C" de la agenda, titulado "Proceso de Integración de la Administración Federal de Ingresos Públicos". Palma de Mallorca, España. 1998.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

Sumado a ello, las implicancias y los desafíos que el proceso de integración MERCOSUR traería aparejados, amén de equiparar los esquemas organizacionales de las administraciones tributarias de Brasil y la Argentina, actores principales, constituían otro ingrediente.

El desarrollo de las tecnologías informáticas y de la práctica de la administración moderna, en especial de los métodos de fiscalización, también actuaron como factores de la unificación.

Salvo casos excepcionales, en la experiencia argentina la colaboración entre DGI y Aduana, cuando mantenían su separación y su autonomía recíproca, era deficiente e insuficiente, con todos los condimentos que ello comporta en términos del ejercicio común de recaudación y fiscalización. La integración se planteaba como un esquema superador, a partir de la sinergia esperada de su nueva funcionalidad, abriendo grandes posibilidades y nuevo desafíos.

III.2.1. Modelo organizacional. Situación actual

Tal como se establece en el Decreto N° 618/97 (texto actualizado), la Administración Federal de Ingresos Públicos se estructura de acuerdo con modelo que se describe a continuación:

- Organización y competencia

Los organismos que la antecedieran, Administración Nacional de Aduanas y Dirección General Impositiva, fueron disueltos y reemplazados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que ejerce todas las funciones asignadas a aquellas, conforme las Leyes N° 11.683, 22.091, 22.415 y por el Decreto N° 507/93 –ratificado por la Ley 24.447, y sus respectivas modificaciones, así como por otras leyes y reglamentos de aplicación.

Actúa como entidad autárquica en el orden administrativo, en lo que se refiere a su organización y funcionamiento, bajo la superintendencia y control de legalidad de la Jefatura de Gabinete de Ministros.⁶⁶

Se identifica por la sigla AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos).

La AFIP es el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación, detallándose, entre otras tareas, las de:

- a) aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios respecto de operaciones ejecutadas en el ámbito territorial y en los espacios marítimos sobre los que se ejerce la potestad tributaria nacional –total o parcialmente-,
- b) los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras,
- c) los recursos de la seguridad social correspondientes a regímenes nacionales de jubilaciones o pensiones, en relación de dependencia o autónomos, subsidios y asignaciones familiares, fondo nacional de empleo, etc.,
- d) las multas, los recargos, los intereses, las garantías y cualquier accesorio derivados de la aplicación y el cumplimiento de las normas legales.
- e) el control del tráfico internacional de mercaderías,
- f) la clasificación y valoración de las mercaderías,
- g) todas aquellas funciones necesarias para su administración interna,
- h) podrá en el marco de autorización del Poder Ejecutivo, aplicar, percibir o fiscalizar gravámenes de otras reparticiones, y se encuentra facultada para actuar como agente de percepción de impuestos provinciales o establecidos por la Ciudad de Buenos Aires, cuando así se acuerde con dichas jurisdicciones.

La Administración Federal está a cargo de un Administrador Federal, designado por el Poder Ejecutivo Nacional, a propuesta de la Jefatura de Gabinete de Ministros⁶⁷, con rango de Secretario, el que la representa ante los poderes públicos, los responsables y los terceros.

⁶⁶ De acuerdo con el Decreto PEN N° 90/2001, se incorpora dicha modificación al Decreto PEN N° 618/97.

⁶⁷ Decreto PEN N° 618/97 y Decreto complementario N° 1.399/01. Este último establece la condición de que su designación será efectuada por el Poder Ejecutivo Nacional al año de asumido su mandato, con una duración de cuatro (4) años, lo cual comporta una duración que excede al período de quien lo designa. Puede ser designado por sucesivos períodos, siendo requisito ineludible



El Administrador Federal, los Directores Generales y los Administradores de Aduanas en su jurisdicción, actuarán como jueces administrativos, y podrán actuar por avocación en cualquier tiempo y con arreglo a la competencia de cada uno, al conocimiento y decisión de las causas, quedando investidos de toda la potestad jurisdiccional del órgano sustituido.

Requisitos, incompatibilidades e inhabilitaciones de las autoridades

El Administrador Federal, los Directores Generales y los Subdirectores Generales no pueden ejercer otro cargo público con excepción de la docencia y regirán para ellos las incompatibilidades establecidas para el personal del organismo.

- Facultades de organización interna

El Administrador Federal de Ingresos Públicos tiene las siguientes atribuciones y responsabilidades:

- a) representar legalmente a la Administración Federal,
- b) organizar y reglamentar el funcionamiento interno en sus aspectos estructurales, funcionales y de administración de personal, incluyendo la modificación de la estructura orgánico-funcional en los niveles inferiores a los que apruebe el Poder Ejecutivo Nacional,
- c) entender en el proceso de negociaciones colectivas de trabajo con las entidades gremiales que representen al personal, con la autorización previa de la Jefatura de Gabinete de Ministros,
- d) dictar los reglamentos de personal que no encuadren en negociaciones colectivas de trabajo o que correspondan a niveles jerárquicos no comprendidos en las mismas,
- e) designar personal con destino a la planta permanente o transitoria así como también promover, sancionar y disponer bajas, con arreglo al régimen legal vigente,
- f) efectuar contrataciones de personal para la realización de labores estacionales, extraordinarias o especiales,
- g) promover la capacitación del personal,
- h) participar en representación de la Administración Federal en el orden nacional e internacional, en congresos, reuniones o actos que traten asuntos de su competencia,
- i) autorizar viajes al exterior, por lapsos no superiores a los 365 días, del personal,
- j) autorizar la prestación de servicios a terceros con carácter oneroso, siempre que no se afectare el adecuado desenvolvimiento del servicio,
- k) elevar anualmente a la Jefatura de Gabinete de Ministros, el plan de acción y el anteproyecto de presupuesto de gastos e inversiones para el ejercicio siguiente y la memoria anual,
- l) administrar el presupuesto, resolviendo y aprobando los gastos e inversiones del organismo,
- m) licitar, adjudicar y contratar obras públicas y suministrar, adquirir, vender, permutar, transferir, locar, construir y disponer de toda forma respecto de bienes muebles e inmuebles para el uso de oficinas o del personal, aceptar donaciones con o sin cargo conforme las normas legales en vigencia,
- n) determinar los responsables jurisdiccionales de los Fondos Rotatorios Internos y de Cajas Chicas.
- o) propender a la más amplia difusión de las actividades y normatividad del organismo,
- p) toda otra atribución necesaria y compatible con el cargo y las normas legales vigentes, no revistiendo la nómina que antecede carácter taxativo.



Los Directores Generales, tendrán las atribuciones y responsabilidades que se detallan seguidamente:

- a) establecer con carácter general los límites para disponer el archivo de los casos de fiscalización, determinación de oficio, liquidación de deudas en gestión administrativa o judicial, aplicación de sanciones u otros conceptos o procedimientos a cargo del organismo, que en razón de su bajo monto o incobrabilidad no impliquen créditos de cierta oportuna y económica concreción,
- b) representar a la Administración Federal ante los tribunales judiciales y administrativos en todos los asuntos de sus competencias en los que sean parte el organismo o en los que se pudieren afectar sus intereses,
- c) designar los funcionarios que ejercerán en juicio la representación de la Administración Federal,
- d) fijar el horario general y los horarios especiales en que se desarrollará la actividad del organismo, conforme las necesidades del servicio, modalidades del tráfico internacional u horarios de otros organismos estatales con los que se vincule funcionalmente,
- e) reemplazarán al Administrador Federal en caso de ausencia o impedimento en todas sus funciones, atribuciones, deberes y responsabilidades, de acuerdo con el orden de prelación que establezca el propio Administrador Federal,
- f) serán responsables de la aplicación de la legislación de su competencia, en concordancia con las políticas, criterios, planes y programas dictados por el Administrador Federal y las normas legales que regulan la materia.

- Facultades de reglamentación

El Administrador Federal está facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración.

En especial podrá, entre otras, dictar normas obligatorias en relación a los siguientes puntos:

- a) inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes y responsables,
- b) inscripción de agentes de información y obligaciones a su cargo,
- c) forma y plazo de presentación de declaraciones juradas, etc.,
- d) modos, plazos y formas extrínsecas de su percepción, así como de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas,
- e) creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información,
- f) suspensión o modificación, fundada y con carácter general, de aquellos requisitos legales o reglamentarios de naturaleza meramente formal, siempre que no afectaren el control aduanero, la aplicación de prohibiciones a la importación o exportación o el interés fiscal,
- g) dictado de normas estableciendo requisitos con el objeto de determinar la lícita tenencia de mercadería de origen extranjero que se encontrare en plaza, a cuyo efecto podrán exigirse declaraciones juradas de existencia, estampillado, marcación de mercaderías, contabilización en libros especiales o todo otro medio o sistema idóneo para tal fin,
- h) cualquier otra medida que sea conveniente para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y el control del comercio exterior a cargo del organismo.

- Facultades de interpretación

El Administrador Federal tendrá la función de interpretar con carácter general las disposiciones del Decreto N° 618/97, en análisis, y de las normas legales que establecen o rigen la percepción de los gravámenes a cargo de la Administración Federal, cuando así lo estime conveniente o lo soliciten los contribuyentes, importadores, exportadores, agentes de retención, agentes de percepción y demás responsables, entidades gremiales y cualquier otra organización que represente un interés colectivo y siempre que el pronunciamiento a dictarse ofrezca interés general. Las interpretaciones del Administrador Federal se publicarán en Boletín Oficial, tendrán el carácter de normas generales obligatorias si, al expirar el plazo de quince (15) días hábiles



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

desde la fecha de su publicación, no fueren apeladas ante el Ministerio de Economía y Producción.

- Funciones y facultades de dirección y de juez administrativo

Las autoridades del organismo tendrán las funciones y facultades que se detallan seguidamente.

1) Serán atribuciones del Administrador Federal, entre otras:

- a) dirigir la actividad del organismo con arreglo a las leyes y disposiciones de aplicación, a los fines de aplicar, determinar, percibir, recaudar, exigir, ejecutar y devolver o reintegrar los tributos a cargo de la entidad. En especial fijará las políticas, el planeamiento estratégico, los planes y programas y los criterios generales de conducción del organismo,
- b) ejercerá las funciones de juez administrativo, sin perjuicio de las sustituciones previstas,
- c) conceder esperas para el pago de los tributos y de sus correspondientes intereses de cualquier índole, en los casos autorizados por las normas legales,
- d) solicitar y prestar colaboración e informes, en forma directa, a administraciones aduaneras y tributarias extranjeras y a organismos internacionales competentes en la materia,
- e) realizar en el extranjero investigaciones destinadas a reunir elementos de juicio para prevenir, detectar, investigar, comprobar o reprimir los ilícitos tributarios, aduaneros y, en especial, el contrabando. Las misiones que duren más de 365 días, requerirán autorización del Poder Ejecutivo Nacional.

2) Son atribuciones del Director General de la Dirección General de Aduanas, entre otras:

- a) ejercer todas las funciones, poderes y facultades que las leyes, y disposiciones le encomienden, a los fines de determinar, percibir, recaudar, exigir, fiscalizar, ejecutar y devolver o reintegrar los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por las leyes y normas
- b) aduaneras a cargo del organismo; interpretar las normas o resolver las dudas, que a ellos se refieren,
- c) ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías,
- d) aplicar y fiscalizar las prohibiciones a la importación y a la exportación que le estén encomendadas,
- e) ejercer las atribuciones jurisdiccionales que el Código Aduanero encomienda,
- f) instruir, cuando correspondiere, los sumarios de prevención en las causas por delitos o infracciones aduaneras,
- g) ejercer la superintendencia y dirección de las aduanas y demás dependencias de su jurisdicción,
- h) llevar los registros y ejercer el gobierno de las matrículas de los despachantes de aduana, agentes de transporte aduanero, apoderados generales y dependientes de unos y otros y de los importadores y exportadores,
- i) habilitar, con carácter precario o transitorio, lugares para la realización de operaciones aduaneras; ejercer el poder de policía aduanera y la fuerza pública a fin de prevenir y reprimir los delitos e infracciones aduaneras y coordinar el ejercicio de tales funciones con los demás organismos de la administración pública, y en especial los de seguridad de la Nación, provincias y municipalidades, requiriendo su colaboración así como también, en su caso, la de las Fuerzas Armadas.



- 3) Son atribuciones del Director General de la Dirección General Impositiva, entre otras:
 - a) ejercer todas las funciones, poderes y facultades que las leyes y demás disposiciones le encomienden, a los fines de aplicar, determinar, percibir, recaudar, exigir, ejecutar y devolver o reintegrar los impuestos y gravámenes de jurisdicción nacional a cargo del organismo,
 - b) instruir, cuando corresponda, los sumarios de prevención en las causas por delitos o infracciones impositivas,
 - c) requerir directamente el auxilio inmediato de las fuerzas de seguridad y policiales para el cumplimiento de sus funciones y facultades, sin perjuicio de sus propias atribuciones.

- 4) Son atribuciones del Director General de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, entre otras:⁶⁸,
 - a) ejercer todas las funciones, poderes y facultades que las leyes, y demás disposiciones le encomienden o atribuyan, a los fines de aplicar, determinar, percibir, recaudar, exigir, ejecutar, devolver o reintegrar los aportes y contribuciones con destino al Sistema Único de la Seguridad Social a cargo del organismo, e interpretar las normas o resolver las dudas que a ellos se refieren,
 - b) instruir, cuando corresponda, los sumarios de prevención en las causas por delitos o infracciones de los recursos de la seguridad social,
 - c) toda otra atribución necesaria para el cumplimiento de las funciones, a cuyo efecto los apartados precedentes no revisten carácter taxativo,
 - d) la Dirección General, podrá ejercer las funciones propias de su competencia a través de las unidades operativas dependientes de la Dirección General Impositiva a las que, en tales supuestos, supervisará funcionalmente.

Las nuevas designaciones de funcionarios que sustituyan al Administrador Federal y a los Directores Generales en las funciones de juez administrativo, deberán recaer en abogados o contadores públicos. El Poder Ejecutivo podrá dispensar el cumplimiento de este requisito, cuando circunstancias especiales lo hagan necesario en determinadas zonas del país, debiendo tratarse, en tales casos, de funcionarios con una antigüedad mínima de 15 años en el organismo y que se hayan desempeñado en tareas técnicas o jurídicas en los últimos 5 años, como mínimo. Previo al dictado de resolución en la causa, el juez administrativo no abogado requerirá dictamen del servicio jurídico.

- Organización del servicio aduanero

Constituyen aduanas las distintas oficinas que, dentro de la competencia que se les hubiere asignado, ejerzan las funciones de aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de mercadería, en especial las de percepción y fiscalización de las rentas públicas producidas por los derechos y demás tributos con que las operaciones de importación y exportación se hallan gravadas y las de control del tráfico internacional de mercadería.

El Poder Ejecutivo Nacional podrá trasladar el asiento geográfico de las aduanas cuando lo aconsejaren motivos de control o de racionalización o eficiencia de la administración aduanera o, en especial, toda vez que se produjeren o resultare conveniente provocar variaciones en el volumen, composición u orientación del tráfico internacional o en la localización geográfica de las vías de intercambio, con la reserva de aquellas aduanas a que se refiere el artículo 75, inciso 10 "in fine" de la Constitución Nacional –aduanas preexistentes-, que sólo podrán ser trasladadas dentro del territorio de la respectiva provincia.

⁶⁸ Decreto del PEN N° 1231/2001. Incorporación de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, a la estructura orgánica de la AFIP, y transfiriéndose a ésta, todas las facultades, atribuciones y competencias que le otorga en la materia el Decreto N° 618/97 al Director General de la Dirección General Impositiva.



La Administración Federal de Ingresos Públicos, teniendo en consideración razones de mejor control, racionalización o eficiencia del servicio o de tráfico internacional, asignará a las aduanas el carácter de permanentes o transitorias, fijará o modificará la competencia territorial de las mismas, así como la clase,

naturaleza e importancia de las operaciones, regímenes y destinaciones que se pueden cumplir ante ellas. En materia penal aduanera, sin embargo, la jurisdicción y la competencia se determinarán siempre de acuerdo a las normas vigentes a la fecha de la comisión de los hechos. Corresponde a las aduanas el conocimiento y la decisión en forma originaria de todos los actos que se deban cumplir ante ellas dentro del ámbito de la competencia que les atribuyeren el Código Aduanero, el Decreto 618/97 y la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Los agentes aduaneros, que con motivo de sus funciones de control necesiten portar armas, deberán ser autorizados por el Director General de la Dirección General de Aduanas y sujetarse a la reglamentación vigente en la materia.

- Recursos y presupuesto

Los recursos de la Administración Federal de Ingresos Públicos, están conformados por:⁶⁹

- a) un porcentaje de la recaudación neta total de los gravámenes y de los recursos aduaneros cuya aplicación, recaudación, fiscalización o ejecución fiscal se encuentra a cargo de la misma.

Para el ejercicio correspondiente al año 2002, fecha de inicio en su aplicación, dicha alícuota fue del 2,75%, con una disminución anual de 0,04% -no acumulativo- durante los tres ejercicios siguientes. A partir del cuarto ejercicio, dicho importe quedó sujeto a revisión del Poder Ejecutivo Nacional.

- b) los ingresos no contemplados precedentemente que establezca el Presupuesto General de la Administración Nacional,
- c) los recursos provenientes de las prestaciones a terceros,
- d) las comisiones que se perciban por remates de mercaderías,
- e) la venta de publicaciones, formularios y otros bienes conforme el ordenamiento vigente,
- f) cualquier otro ingreso recibido por legado, donación o asignado por otra norma.

La Administración Federal tiene amplias facultades para asignar y redistribuir los fondos que le correspondan a proyectos, programas, tareas y actividades, así como para determinar la planta de personal, su distribución y la asignación de dotaciones a las distintas unidades del organismo y efectuar las inversiones que resulten necesarias para la mejor consecución de sus objetivos. Los fondos

correspondientes a un año fiscal que no son utilizados al finalizar un ejercicio pasan a incrementar los recursos del año siguiente.

El régimen de contrataciones de la entidad es establecido por el Administrador Federal, con la conformidad del Ministro de Economía y Producción.⁷⁰

El Plan de Gestión Anual que debe cumplir el Administrador Federal de Ingresos Públicos es elaborado por la Jefatura de Gabinete de Ministros.⁷¹

La Administración Federal de Ingresos Públicos cuenta con un Consejo Asesor que tiene a su cargo el seguimiento trimestral y la evaluación del Plan de Gestión Anual que debe cumplir el Administrador Federal de Ingresos Públicos. El Consejo Asesor no tiene funciones ejecutivas, pudiendo efectuar recomendaciones y sugerencias al Administrador Federal.

El Consejo Asesor presenta anualmente al Poder Ejecutivo Nacional un informe de las acciones desarrolladas durante el período.

⁶⁹ Aquellos establecidos por el Decreto del PEN N° 1.399/01, y su complementario Decreto PEN N° 217/03.

⁷⁰ De acuerdo con lo estipulado por el Decreto del PEN N° 1.399/01 -art. 3ro.-, estará sometida al régimen establecido para los entes enumerados en el inciso b) del artículo 8° de la Ley N° 24.156.

⁷¹ El Plan de Gestión Anual será elaborado por la Jefatura de Gabinete de Ministros con arreglo al sistema reglado por la Ley N° 25.152 y el Decreto N° 103/01.



El Consejo Asesor está integrado por:

- a) el Secretario de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Producción,
- b) un representante del Presidente del Banco Central de la República Argentina,

- c) los Presidentes de las Comisiones de Presupuesto y Hacienda de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación y del Honorable Senado de la Nación, o los legisladores que ellos designen,
- d) el Director Ejecutivo de la Administración Nacional de la Seguridad Social,
- e) dos expertos de reconocida trayectoria en materia tributaria o de gestión pública,
- f) un representante de las provincias a propuesta del Consejo Federal de Inversiones.

Los miembros del Consejo Asesor mencionados en los incisos e) y f) precedentes son nombrados y removidos por el Poder Ejecutivo Nacional.

La Administración Federal de Ingresos Públicos posee una cuenta de jerarquización, que se conforma con un porcentaje de hasta el 0,75% de la recaudación, el cual se distribuye entre el personal, conforme su situación de revista, rendimiento y eficiencia. Los criterios de distribución son reglamentados por el Ministro de Economía y Producción, a propuesta del Administrador Federal.

Los derechos y las obligaciones laborales del personal se rigen por sus respectivos convenios colectivos de trabajo y supletoriamente por la Ley de Contrato de Trabajo y sus normas complementarias.

La Administración Federal, tiene facultad para negociar convenios colectivos de trabajo con las entidades sindicales representativas de su personal, debiendo ser homologados dichos convenios por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social. Actualmente se encuentra en proceso de desarrollo una negociación con participación de las entidades sindicales, para la unificación del escalafón y la regulación laboral consecuente.

Por otra parte, la Administración Federal de Ingresos Públicos, cuenta con un Consejo Asesor en materia de seguridad social, cuyos integrantes son designados por resolución conjunta de los Ministerios de Economía y Producción, de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y de Salud, a propuesta en terna de las siguientes entidades, a las que representan:

- a) Administración Nacional de la Seguridad Social,
- b) Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones,
- c) Superintendencia de Riesgos del Trabajo,
- d) Superintendencia de Servicios de Salud,
- e) Además, dicho Consejo se integra con un representante de las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones, un representante de las Obras Sindicales, un representante de las Obras Sociales del Personal de Dirección, un representante de Aseguradoras de Riesgos del Trabajo, un representante del sector representativo de los empresarios y un representante del sector representativo de los trabajadores.

Los miembros del Consejo Asesor duran cuatro años en sus funciones, pudiendo ser reelegidos, salvo los miembros de los incisos a) al d), quienes permanecen en funciones mientras mantengan sus respectivos cargos, pudiendo ser removidos por los organismos o entidades proponentes.

Al igual que en el Consejo Asesor de la AFIP, anteriormente mencionado, el Consejo Asesor en materia de seguridad social, podrá efectuar recomendaciones y sugerencias, las que no tendrán carácter vinculante.

- Estructura orgánica

La estructura organizativa de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción, hasta el nivel de Subdirección General inclusive, fue



aprobada mediante Decreto PEN N° 898/05. En el citado acto dispositivo se instituyó el organigrama y responsabilidad primaria y acciones, respectivamente.

La Administración Federal de Ingresos Públicos conforme las facultades que se derivan del Decreto PEN N° 618/97 y disposiciones legales conexas⁷², efectuó las adecuaciones y aprobó los niveles inferiores correspondientes a la estructura aprobada mediante el Decreto PEN N° 898/05.

El organigrama de la estructura de la Administración Federal de Ingresos Públicos⁷³ se expone en el gráfico 3.

III.2.2. Modelo de agencia única. Reflexiones

Tal como ha sido señalado en el punto relativo a las tendencias de transformación de las organizaciones aduaneras⁷⁴, existe un interés de avanzar hacia modelos institucionales con orientación fiscal. Este enfoque, se sustenta en una nueva visión funcional de características sistémicas en torno al tratamiento de las cuestiones aduaneras y tributarias.

Como antecedentes caben citarse; en Europa: Dinamarca, España, Holanda, Inglaterra e Irlanda; en América: Argentina, Aruba, Brasil, Colombia, Ecuador, Guatemala, México, Perú, Surinam y Venezuela. La instauración de un modelo organizacional que centralice la administración aduanera y tributaria plantea un proceso de planeamiento con definición de objetivos estratégicos (de mediano y largo alcance) y específicos, que tiendan a un enfoque sistémico de las problemáticas comunes, y preserven en el campo de la gestión territorial las especialidades funcionales.

Es así como se pueden señalar, con carácter previo, algunas consideraciones respecto al contexto externo e interno, que se deben tener en cuenta para su formulación.

- En cuanto al ambiente externo, se debe evaluar el cuadro de situación de la economía, los supuestos y las proyecciones macroeconómicas y las demandas que en términos de gestión le están encomendadas, tanto en lo que hace al aspecto de control fiscal-recaudatorio, como de prestación de servicio, dado el nuevo concepto de rol institucional, procurando instalar la administración tributaria como una política de Estado, con estabilidad, previsión y equidad.

- En cuanto a las demandas que los procesos de integración económica le imponen, debe atender al desafío de la facilitación del comercio en el marco de una estrategia de cooperación e intercambio de información con las otras administraciones extranjeras intervinientes, de modo de garantizar una gestión eficiente en el combate contra la evasión, la elusión, el fraude marcario y el contrabando, originados en nuevas operatorias internacionales.

Un aspecto saliente, es la enorme participación que en el comercio internacional, y en particular en el MERCOSUR, tienen las empresas multinacionales. Dicha circunstancia plantea un nuevo desafío, la necesaria armonización de los criterios relativos a la valoración en aduanas de las mercaderías y su relación con el control fiscal de los precios de transferencia.

- En cuanto al ambiente interno, se debe procurar una comprensión generalizada y una participación activa de los recursos humanos en las políticas institucionales, implementando para ello los canales de comunicación y los programas de capacitación acordes a dicho objetivo, e involucrando a los niveles decisorios, en la construcción de los indicadores y sus respectivas metas de gestión.

Es necesario resaltar la interrelación de los conocimientos y de la información, dados los nuevos esquemas de gestión, en el ámbito de la planificación y fiscalización, primordialmente.

La presentación, como tal, de un esquema cuya construcción apunta a un modelo organizacional de características sistémicas, en la inteligencia que ello lo dota de una sinergia apropiada a la nueva demanda de funcionalidad.

⁷² La Administración Federal de Ingresos Públicos se encuentra incluida en el régimen establecido para los entes enumerados en el inciso c) del artículo 8° de la Ley 24.156, de acuerdo a la sustitución producida por el artículo 70° de la Ley 25.565, con la consecuente autarquía financiera y de gestión, otorgándosele, entre otras facultades, la de determinar su planta de personal, y la distribución y asignación de dotaciones a las distintas unidades del organismo.

⁷³ Extraído del sitio intranet: <http://intranet/decopr/dvprad/estructura.asp>

⁷⁴ Organización Mundial de Aduanas. "Encuesta sobre tendencias y mejores prácticas en la reforma y modernización de aduanas". 1997.-



La estructura organizativa, según señalan Díaz Yubero y Junquera Varela⁷⁵, es un instrumento a utilizar por una administración tributaria, teniendo en cuenta elementos internos a la organización (desarrollo interno, grado de profesionalización y estabilidad de su personal, etc.), y otros externos (complejidad del sistema tributario, grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, peso recaudatorio de los tributos internos y de los ligados al comercio exterior, etc.).

Una investigación orientada a conformar las bases para la definición del modelo de administración aduanera-tributaria debería contener como objetivos los señalados a continuación.

De carácter general:

- reconocer los factores administrativos y técnico-jurídicos, que provoquen limitaciones en la fiscalización de los tributos y las actividades relacionadas con el control del comercio exterior, de modo de eficientizar la gestión en dicho campo;
- evaluar los servicios en tanto la promoción de aspectos relativos a la atención y facilitación de los contribuyentes y usuarios aduaneros, propendiendo al cumplimiento voluntario de sus obligaciones;
- detectar actitudes y comportamientos de los agentes sociales respecto de sus responsabilidades, en tanto actores en la generación de los recursos necesarios para el funcionamiento de la sociedad.

De carácter específico:

- identificar rasgos determinantes en la acción de fiscalización, en tanto definición de riesgo y cooperación.

Particularizando en la problemática de la administración aduanera, se debe tener en cuenta que el crecimiento del comercio exterior, la necesidad de garantizar la cadena logística del comercio frente a las amenazas potenciales del terrorismo, el crimen organizado multinacional y todos los delitos afines, los acuerdos de libre comercio, y los avances tecnológicos, han modificado la naturaleza y el contenido del trabajo, implicando:

- la necesidad de adopción de métodos de ejecución sobre la base de operaciones flexibles y con evaluación de riesgo,
- la adopción de técnicas de gestión de riesgo, apoyadas en la tecnología de la información, que permitan una reorientación de los recursos disponibles y un aumento de la efectividad de los controles, construyendo un nuevo punto de equilibrio entre la facilitación y el control del comercio exterior,
- la transformación de las actividades de control, conforme criterios de confiabilidad, anticipo de información, y fiscalización ex post, donde la interacción con la administración tributaria tiende a intensificarse sobre la base de métodos de auditoría integral,
- la adopción de acuerdos de cooperación y asistencia mutua, que posibiliten un mejor combate al delito transnacional, y trasunten en mayores facilidades para los agentes económicos confiables.

Entre los fundamentos para la definición del modelo argentino, según un informe del BID de 1997, se mencionaron: "(...) a) la importancia creciente de las transacciones económicas con el exterior, la cual aconsejaba una visión integral de las actividades económicas de los contribuyentes; b) el hecho de que delitos en el campo aduanero inevitablemente se traducen en delitos tributarios; c) el papel que desempeñaba la Administración Nacional de Aduanas en la recaudación del IVA, ganancias y consumos específicos; d) la tendencia de las administraciones tributarias a superar la organización por impuestos y por funciones a favor de una organización por clientes; e) la existencia de economías de escala en áreas

⁷⁵ Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Varela. "Procesos de Coordinación e Integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los Países Iberoamericanos y Propuestas de Futuro". Revista CIAT/AEAT/IEF N° 20, enero de 2000.



y funciones comunes, eliminando duplicaciones existentes, y f) la posibilidad de mejorar la atención a los contribuyentes y disminuir el costo del cumplimiento voluntario”⁷⁶

Sin embargo, cabe recordar que al momento de definir el modelo organizacional, en la Argentina se planteaban dos concepciones teóricas antagónicas. Una fundada en la diferenciación del “negocio aduanero”, del “negocio de la recaudación”. Dicho supuesto, partía de pensar a la organización a partir de las necesidades internas (necesidades operativas de carácter recaudatorio/fiscalizador, por una parte, y de control del comercio exterior, por otra). Por el contrario, la otra, participaba de la visión de un modelo orientado al conocimiento del cliente. Esto permitiría un ajuste de las prestaciones a sus necesidades y posibilitaría una visión global e integrada de su operatoria. El volumen de información generado a través del enfoque integrado y la necesaria consistencia entre la información física y económico-financiera que surgiría de las actividades internas y externas del cliente/contribuyente, darían lugar a un efecto sinérgico fundamental para un eficaz combate de la evasión tributaria y aduanera.

Como fue comentado, inicialmente las razones para la adopción del modelo organizacional tuvieron sustento en cuestiones inherentes a un proceso de racionalización, de contenido administrativo-presupuestario. Sin embargo, la experiencia y orientación posterior consolidó el esquema de agencia única, donde la concepción de cliente se convirtió en central, incorporando, en su evolución, a la gestión de los recursos de la seguridad social.

En este orden de ideas, y desde la perspectiva del paradigma sistémico, en la que se sustenta el trabajo investigativo, “se trata de la existencia de un actor y de la realidad que el mismo intenta objetivar”. Abona lo expresado, Gloria Mendicoa⁷⁷ cuando refiere a los paradigmas en el método cualitativo y puntualiza sobre “el pensamiento sistémico” que, “...”se abandona el presupuesto clásico de la objetividad, teniendo una concepción nueva del sistema que, en lugar de ser una estructura definible como una realidad separada del sujeto, es una entidad definible en su relación con ese sujeto”.

Practicado un análisis sobre los procesos desarrollados, tanto por la administración aduanera como la administración tributaria, se pudo observar el mismo diagrama funcional, conforme se describe en el gráfico 4.

El proceso de facilitación se plantea tanto en su vinculación con la actividad del comercio exterior, como en la gestión del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

En cuanto al proceso de fiscalización, ambos se centran en un mismo actor, definido en el esquema como su unidad conceptual, el “cliente” –contribuyente/usuario aduanero-.

El proceso de facilitación se alimenta del “conocimiento” del cliente, de modo de poder ofrecerle un producto –“servicio”- adecuado a su realidad. En idéntica forma, la actividad de control se nutre de “información” para representarse en una actividad de “control”. Sin duda dicho esquema funcional, relaciona con el concepto de “institución de servicio”, caracterizante del modelo de agencia única.

Particularizando en la evolución de los procesos de facilitación y control, desarrollados por ambas administraciones, se aprecia una orientación hacia la necesidad de profundizar en el conocimiento de la actividad integral del “cliente”, mediante el aumento de la informatización, simplificación de normas y procedimientos, mejor calidad de atención, integración y fortalecimiento de áreas funcionales y coordinación con otros organismos, lo cual se contiene en la recreación de un círculo virtuoso generador, por un lado, de una mayor percepción de riesgo y, por otro, de una reducción de factores generadores de evasión, tal como se representa en el gráfico 5.

Otro aspecto saliente es el peso de los grandes operadores, en su mayoría empresas multinacionales, dado su gravitación en los niveles de tributación interna como en la participación en el comercio exterior. En muchos casos, se cuenta con estructuras diferenciadas, tanto en la administración aduanera como en la administración tributaria interna. La consolidación de una agencia única favorece una planificación centralizada de aspectos comunes que vinculan con la facilitación y fiscalización de sus actividades. Ejemplo elocuente resulta ser la necesidad de ejercer un control integral de sus actividades, en resguardo del otorgamiento de facilidades en la operatoria aduanera.

⁷⁶ FIEL (Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas). “Crecimiento y Equidad en la Argentina”, Parte III, cap. IV, El sistema impositivo argentino, la administración tributaria y la relación Nación-provincias. D. Artana, C. Moskovits, O. Libonatti y M. Salinardi, p. 267. Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

⁷⁷ Mendicoa, Gloria E. *Sobre Tesis y Tesistas*. Cap. VI, Pto. VI-2 (Los Paradigmas en el método cualitativo-El pensamiento sistémico, p. 116). Ed. Espacio. Buenos Aires, Argentina, 2003.



La participación en esquemas de integración, sobremanera en aquellos estadios avanzados (vgr. uniones aduaneras, mercados comunes, etc.), obligan a plantearse adecuaciones en las organizaciones de tributos internos y aduanas, de manera de acompañar eficazmente el proceso de transformación.

Es así, como el próximo paso investigativo procura analizar los efectos que devienen de la implementación de un proceso de integración, a partir de estadios avanzados, como ser las uniones aduaneras.

El caso centroamericano resulta de interés por tratarse de un proceso hacia la consolidación de una unión aduanera, en donde se pueden observar los requerimientos y las condicionalidades de su

esquema y las implicancias derivadas de aspectos tales como la armonización de la fiscalidad interna, y la necesidad de establecer una relación intensa entre las administraciones aduaneras y tributarias, que contemple la asistencia mutua y la cooperación técnica, de modo de fortalecer el combate al fraude, la evasión, la elusión tributaria y el contrabando.

Lo antedicho presupone un debate sobre cuestiones que hacen a la institucionalidad de los nuevos espacios, y sus modelos organizacionales, acorde a las demandas de gestión referidas.

IV. Efectos de la implementación de una unión aduanera sobre las administraciones aduaneras y tributarias. El caso centroamericano

IV.a) Panorama general

En los años noventa se da un relanzamiento del proceso de unión aduanera impulsada originalmente por Guatemala y El Salvador, pero respaldada más adelante por el resto de países, en especial Honduras y Nicaragua y posteriormente Costa Rica. El tema, actualmente, se encuentra en la agenda de prioridades de cada uno de los gobiernos, y las reuniones políticas y técnicas se realizan con frecuencia.

El proceso centroamericano para conformar una unión aduanera se lleva a cabo bajo el principio de gradualidad y progresividad. La negociación está conducida por el Consejo de Ministros de la Integración Económica Centroamericana (COMIECO). Los Viceministros de Integración Económica asisten en sus reuniones al Consejo de Ministros de Integración Económica y conocen de los asuntos y las recomendaciones que surjan de las reuniones efectuados por los funcionarios técnicos.⁷⁸

Los funcionarios técnicos son aquellos Directores y otros nombrados por éstos y que se constituyen en comités o grupos de trabajo. De esa forma, la Reunión de Directores de Integración Económica es el foro técnico de asesoría y propuesta en materia de comercio exterior intrarregional y definición de política arancelaria. La Reunión de Directores de Migración es el foro técnico de asesoría y propuesta en materia migratoria y definición de la política migratoria, con la finalidad de facilitar la movilidad de los centroamericanos dentro de la región.

A los Directores de Aduanas les corresponde la asesoría y propuesta en materia aduanera intrarregional y definición de la política aduanera. A los Directores de Impuestos Internos les corresponde la asesoría y propuesta en materia de impuestos internos y la definición de la política tributaria, armonización de las estructuras técnicas que conlleva el mecanismo de recaudación de estos tributos y elevarla a consideración de la Reunión de Viceministros de la Integración.

Además de los anteriores foros se conforman grupos y comités técnicos en temas tales como materia arancelaria, registros, asuntos agropecuarios, salvaguardias, reglas de origen, normalización y medidas sanitarias y fitosanitarias. El proceso es asistido en funciones de secretaría por la SIECA y el sector productivo participa en las negociaciones en la modalidad de "cuarto adjunto" y a través de consultas.

Tal lo supone un estadio de unión aduanera, en la Unión Aduanera Centroamericana se daría libre movilidad a todas las mercaderías en su tránsito por la región que conformarían los países, independientemente de que el origen de las mercaderías sea o no centroamericano. No existirían controles de índole aduanera, éstos serían realizados en las aduanas que resguardarían las fronteras aéreas, terrestres y marítimas de la Unión. Existiría un arancel aduanero común frente a mercancías provenientes u originarias de terceros mercados.

Del proceso llevado a cabo, se observa una carencia de documentación técnica que contenga estrategias claras y precisas, en temas tales como las políticas aduaneras tendientes a dar forma a un

⁷⁸ Marco General para la Negociación de la Unión Aduanera en Centroamérica, 29 de junio del 2004, en www.sieca.org.gt



modelo aduanero regional. El caso contrario es la Unión Europea, donde han existido documentos que explicitan el modelo y el proceso de forma tal que ha sido y es más fácil para el estudioso analizar el proceso y, para los organismos participantes y los sectores privados, planificar y evaluar las acciones nacionales a la luz de la estrategia regional.⁷⁹

En el cuadro 4 se presentan las características de la Unión Aduanera Centroamericana, sus avances y comentarios a la luz de la organización aduanera y tributaria, comprensivo de cuestiones relativas a la libre movilidad de bienes; de servicios; al arancel externo común; a la administración aduanera común; a los mecanismos de recaudación, administración y distribución de los ingresos tributarios; y a la política comercial externa común.⁸⁰

IV.b) Requerimientos de la unión aduanera y limitaciones existentes

Al abordar este tema, resulta necesario aludir previamente a los aspectos conceptuales que caracterizan una unión aduanera, definida como un estadio de un proceso de integración. En opinión de Bela Balassa⁸¹, la integración económica se define como un “proceso” y como “una situación de las actividades económicas”. En cuanto refiere a un “proceso”, entendido este como el acompañamiento de medidas dirigidas a abolir la discriminación entre unidades económicas pertenecientes a diferentes países; en cuanto a “una situación de los negocios”, a la caracterización por la ausencia de varias formas de discriminación entre economías nacionales. Así, el propio autor, expresa que el proceso de integración económica implica medidas encaminadas a suprimir algunas formas de discriminación.

En América Latina, el concepto de “integración” es utilizado en el sentido del GATT, para encuadrar los distintos tipos de esquemas que hacen excepción al principio de la cláusula de la nación más favorecida. En cuanto a las uniones aduaneras, reguladas por el artículo XXIV del GATT, se definen como zonas de libre comercio a las que se adiciona la concertación de políticas comerciales externas comunes. De modo que los países miembros de una unión aduanera unifican su política comercial internacional, en primer lugar mediante un arancel externo común, pero también mediante el conjunto de las políticas comerciales y administrativas que se requieran para esa unificación (código aduanero, percepción y distribución de las rentas aduaneras, adopción uniforme de todas las medidas para-arancelarias y no arancelarias en el comercio frente a terceros países, etc.).

Las implicancias económicas de las uniones aduaneras se examinan a propósito de las asimetrías y desequilibrios estructurales que pueden presentar los países que concurren a la formación de este tipo de esquemas.

En un esquema de unión aduanera, las aduanas nacionales resguardan las fronteras no solo de los países en los cuales están asentadas, sino de la región integrada como un único territorio aduanero. El objetivo fundamental es lograr que el control aduanero se realice en todos los puntos de ingreso o egreso del territorio aduanero sobre vehículos, mercancías y personas, con el mismo peso. Esto es, que independientemente de donde se realice el control aduanero, los países tengan la seguridad de que es equivalente, sino igual a cualquier otro, asegurando que no se va a distorsionar la aplicación de las políticas, los procedimientos y la normativa de cualquier índole, comercial, fiscal, fitozoosanitaria, entre otros. Para actuar de forma idónea en esa unión aduanera, las aduanas deben tener una serie de capacidades internas y un entorno adecuado. Dentro de las capacidades internas se pueden señalar las que están dirigidas a lograr una coordinación y colaboración administrativa con el resto de las aduanas de la unión aduanera que permitan que la gestión administrativa sea uniforme en toda la región y que los temas aduaneros sean tratados tomando en cuenta que en cuanto se logren más acuerdos regionales y

⁷⁹ Los programas de acción “Aduana 2002” y “Aduana 2007” han tenido el objetivo de establecer en todos los puntos de la frontera exterior de la Unión Europea procedimientos y controles aduaneros de eficacia equivalente, con el objetivo de lograr el buen funcionamiento del mercado interior. También se puede consultar el documento “Draft eCustoms visit on statement and multi-annual strategic plan”, TAXUD/477/2004-Rev. 3-EN, en el marco de las tareas para crear un ambiente digital europeo y consistente con los proyectos y el desarrollo en las áreas de aduanas e impuestos indirectos. Estos documentos se pueden consultar en www.europa.eu.int

⁸⁰ Chacón, Eric Thompson y López, Ronald Garita. Trabajo de investigación sobre “El desempeño de las Agencias Tributaria y de las Aduanas en Centroamérica”, con el patrocinio del Programa Regional “Centroamérica en la Economía Mundial del Siglo XXI”: www.asies.org.gt/ca. Universidad para la Cooperación Internacional. Costa Rica, 2005.

⁸¹ Bela Balassa. “Teoría de la Integración Económica”. UTEHA. México, 1964.



una aplicación uniforme, mejores son los resultados esperados de ese esquema de integración. El entorno adecuado está constituido por una normativa y procedimientos aduaneros uniformes, infraestructura adecuada que incluya sistemas de información interconectados, mecanismos de solución de controversias y foros regionales que generen objetivos regionales y métodos de trabajo comunes.

Con la aprobación del Segundo Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, conocido como CAUCA III, y su reglamento, RECAUCA, se dio un paso importante en la modernización de la principal normativa aduanera regional. No obstante, se mantienen diferencias que atentan contra un grado adecuado de uniformidad para actuar como unión aduanera; ejemplo de ello se tienen en las diferentes regulaciones de los regímenes de zonas francas, perfeccionamiento activo e importación temporal.

Aunado a lo anterior, el proceso de modificación de la normativa aduanera regional revela una debilidad de los países y, particularmente de sus administraciones aduaneras. Esta debilidad es la falta de capacidad para ponerse de acuerdo a nivel técnico y plasmar los resultados en normas vinculantes con el ritmo adecuado.

El no lograr armonizar adecuadamente las normas, los procedimientos y los mecanismos de gestión administrativa, aunado a la deficiente cooperación entre las aduanas está asociado a temas como el de la desviación de comercio.⁸² Por ejemplo, diferencias en la normativa o interpretación administrativa sobre mercancías que ingresan temporalmente sin el pago de tributos, contribuiría en alguna medida a inducir el desplazamiento de empresas o procesos industriales hacia los países que ofrecen más facilidades si con ello se reducen costos de producción.

En cuanto al arancel externo común, es necesario en una unión aduanera porque de lo contrario las mercancías podrían ingresar por el país que no tiene arancel o tiene el más bajo y circular libremente hacia los otros; en los países centroamericanos, los cuales en el marco de la Ronda Uruguay del GATT consolidaron niveles desiguales de los techos arancelarios, esto "representa un obstáculo para que los

mismos puedan adoptar, en el marco del proceso de integración económica, un arancel uniforme y más aún acordar posiciones conjuntas en negociaciones comerciales, tales como las que será necesario concertar como requisito sine qua non, en la unión aduanera".⁸³ Además, los países centroamericanos tienen diferentes programas de desgravación arancelaria y otras normas de acceso al mercado, como reglas de origen y contingentes en sus tratados de libre comercio negociados con terceros países, incluido el negociado con Estados Unidos y República Dominicana. Sin duda estas cuestiones tornan dificultoso el proceso de consolidación de la unión aduanera. Ante un cuadro de dichas características parecería conveniente detener el curso de nuevas negociaciones, para avanzar en la integración sobre la base de las oportunidades actuales, como son los avances en la tecnología que posibilitan la integración de procesos administrativos, el intercambio de información y la interacción con contribuyentes, importadores, exportadores e inversionistas en un marco de mayor transparencia y seguridad.

IV.c) La armonización de la fiscalidad interna

El "Convenio de Compatibilización de los Sistemas Tributarios de los Estados Contratantes de la Unión Aduanera Centroamericana", en sus "Considerandos", afirma que "la eliminación de las aduanas existentes entre los territorios de los Estados Contratantes demanda la adopción de un sistema de registro, control, liquidación y pago de los tributos asociados con las transacciones comerciales que se realicen dentro del territorio aduanero único, aplicando para tal efecto el principio de país de destino."

Asimismo, destaca que la supresión de las aduanas requiere que las administraciones tributarias y aduaneras emitan conjuntamente disposiciones que permitan la asistencia mutua y la cooperación técnica a efecto de fortalecer el combate contra el fraude, la evasión, la elusión tributaria, el contrabando

⁸² "Al haber una unión aduanera entre los países, todos los impuestos relacionados con el comercio (i.i. IVA) deben ser equiparados para evitar desviaciones comerciales" El TLC con EE.UU. y la Nueva Ronda de la OMC: Temas sensitivos para Centroamérica y Recomendaciones para optimizar la negociación, Reny Mariane Bake y José Francisco Spross, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Francisco Marroquín (UFM), Guatemala, 2003. Estudio realizado para el Programa "Centroamérica en la Economía Mundial del Siglo XXI" Apoyado por IDRC, Ford Foundation y ASIES, p.138. Sobre el tema de los riesgos de la triangulación de comercio se puede consultar el siguiente documento: "El impacto del DR-CAFTA sobre la Integración Económica Centroamericana", Instituto Superior de Economía y Administración de Empresas, El Salvador, octubre de 2004. Angel, Amy; Hernández, Noel, investigadores (ASIES).

⁸³ Rodas Melgar, Haroldo "El Estado Actual y las Perspectivas del Proceso de Integración Económica Centroamericana. Modelo de desarrollo territorial. 2004". www.sieca.org.gt/publico/nuevo/urgente



y la defraudación aduanera, que ocasionan perjuicio a los intereses fiscales y al comercio en general, todo lo cual requiere compatibilizar gradualmente los sistemas tributarios de los Estados Contratantes. La introducción de adecuaciones básicas a la legislación de impuestos tales como el Impuesto al Valor Agregado, sobre la Renta e Impuestos Específicos o Selectivos, mediante la sustitución de las figuras de exportaciones de bienes muebles y servicios a Centroamérica, por la de transferencias de bienes muebles y servicios en la unión aduanera y la de importaciones de bienes muebles y servicios de Centroamérica por la de adquisiciones de bienes muebles y servicios en la Unión Aduanera, así como su hecho generador y demás relaciones que se asocian con tales adecuaciones.

En materia de Impuesto al Valor Agregado, la reforma central de armonización es la introducción de un nuevo supuesto del hecho generador, en que se sustituyen los conceptos de importación y exportación por el de adquisición y transferencia de bienes muebles y servicios en la Unión Aduanera, siempre y cuando tales operaciones se realicen entre contribuyentes del IVA, esto es, no entre un contribuyente del IVA y un consumidor final. Así, se dan dos hechos generadores paralelos: al transferir, se genera el IVA, siendo el sujeto pasivo el contribuyente que transfiere; al mismo tiempo, al adquirir el contribuyente en IVA se genera el impuesto y nace un deber de "autorepercusión", de modo que éste debe declarar el impuesto a pagar ante la Administración del país de destino, obteniendo un crédito fiscal por el impuesto pagado. Esto se explica pues el mecanismo de cobro en aduanas desaparece. El principio de tributación en "destino" se mantiene, de modo que quien ha transferido la mercancía o prestado el servicio tiene derecho a reintegro del crédito fiscal, siempre que el adquirente haya pagado en el país de destino el IVA correspondiente a esa operación, que podrá aplicárselo como crédito. Esta norma tiene sentido en la medida en que quien transfiere, si bien sujeto, esté exento del IVA generado en la transacción, para tener un tratamiento similar al exportador.⁸⁴ Esta norma luce omisa en el Convenio, pero es necesaria para la lógica del sistema. Por su parte, tratándose de operaciones de transferencia de bienes muebles o prestaciones realizadas por contribuyentes del IVA de un Estado Contratante a sujetos no inscriptos como contribuyentes del referido impuesto de otro Estado Contratante, serán operaciones afectas al IVA respectivo en calidad de operaciones de consumo final en el país de origen de la operación, y estarán afectos en el país de destino por la adquisición conforme lo establezca la legislación interna para las importaciones. Aquí se introduce un principio mixto: tanto en el origen como en el destino. Para que tuviera sentido evitar esta "doble imposición" desde el país de destino –con una exención- sería necesaria la introducción de un mecanismo de transferencia de fondos de un país –el de origen- al otro –el de destino-. Por su parte, la alternativa de exonerar en origen tiene el inconveniente de que el control en destino se dificulta ahí donde estamos ante un consumidor final, que ni es contribuyente inscripto ni tiene una presencia estable que facilite el control tributario.

Evidentemente, lo que se opera con la unión aduanera es una extensión del principio de autoliquidación, con el reto para el control tributario que conlleva. Sin un extensivo intercambio de información entre administraciones, el fraude tributario se podría volver difícil de controlar.

En materia del Impuesto sobre la Renta, la única norma de armonización es la de que el valor incurrido por la adquisición de bienes muebles o servicios constituirá costo o gasto deducible de la renta gravable, para efectos del Impuesto sobre la Renta de conformidad con lo regulado por la legislación de cada Estado Contratante, cuando el adquirente haya pagado el IVA por la adquisición de los mismos o que dichos muebles o servicios sean exentos o no sujetos al IVA, de conformidad con la legislación de cada Estado Contratante. Se trata de una norma antielusiva, que introduce, como sanción impropia en el impuesto sobre la renta, la no deducibilidad si no se cumple con el deber de autorepercusión del IVA e ingreso en la Hacienda Pública.

Respecto de impuestos específicos o selectivos, la principal innovación es la sustitución de los respectivos hechos generadores exportación o importación por transferencia o adquisición en la unión aduanera, según el caso.

El Convenio cierra buscando armonizar ciertas normas relativas a atribuciones de las administraciones tributarias, enfatizando en el intercambio de información, coordinación de grupos de combate al fraude, evasión y contrabando a nivel nacional y regional, etc., así como una remisión al sistema sancionador de cada país, adaptándolo a las nuevas figuras impositivas.

⁸⁴ En el régimen transitorio del IVA en España, en el que aún se respetaba el principio de destino, se introdujo dicha exención. Al respecto señalan J. García Añoveros y otros, *Manual del Sistema Tributario Español*, 4ª. Edición, Civitas, Madrid, 1996, p. 413: "La creación del nuevo hecho imponible 'adquisiciones intracomunitarias de bienes' con la finalidad de hacer efectivo durante el período transitorio el principio de tributación en destino, ha obligado, asimismo, al establecimiento de la exención de las entregas intracomunitarias de dichos bienes, produciéndose así respecto de tales operaciones efectos similares a los analizados en el epígrafe anterior en relación con las exportaciones."



No queda duda de que el tránsito por esta vía de la armonización interna mínima constituye un paso esencial en el proceso de unión aduanera, siendo una debilidad la falta de traducción de las directivas contenidas en el Convenio en la legislación de los países centroamericanos.

Resta analizar, de modo de contextualizar el trabajo investigativo, el proceso de integración MERCOSUR. Con tal finalidad, se examinará de manera específica la actuación de las aduanas en su desarrollo, tomando como base distintos antecedentes e informes del Comité Técnico n° 2 de Asuntos Aduaneros del MERCOSUR, y en lo atinente, normas comunitarias dictadas desde 1991 hasta el 2006, amén de un aporte basado en la experiencia personal con motivos de tareas desarrolladas en dicho ámbito desde 1991 hasta 1996.

V. El proceso de integración MERCOSUR

Introducción

El MERCOSUR fue instituido mediante el Tratado de Asunción, el cual fuera suscripto el 26 de marzo de 1991 en la ciudad homónima, y está integrado por cuatro países: Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay. En la Argentina dicho Tratado fue ratificado por la Ley 23.981 (Boletín Oficial del 12.9.91).

El objetivo, definido en su capítulo I -"Propósitos, Principios e Instrumentos"-, es el de constituir un mercado común, el cual tenía como fecha originaria el 31.12.1994.

Su consecución, plantea la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos, a través, entre otros, de:

- la eliminación de derechos aduaneros, restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías, y cualquier otra medida equivalente,
- el establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común con relación a terceros países, y la coordinación de una posición en foros,
- la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales: comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria, aduanera, de transportes, de servicios, comunicaciones, etc.,
- la armonización de legislaciones en las áreas pertinentes.

La forma adoptada lo caracteriza como un acuerdo intergubernamental, regido por la reciprocidad de derechos y obligaciones, y en donde las decisiones deben ser adoptadas por consenso. Sus órganos ejecutivos son: el Consejo del Mercado Común, el Grupo Mercado Común y la Comisión de Comercio.

En cuanto a los instrumentos establecidos para lograr su establecimiento, se definieron:

- un Programa de Liberación Comercial (rebajas arancelarias progresivas, lineales y automáticas), acompañadas de la eliminación de restricciones no arancelarias,
- la coordinación de políticas macroeconómicas –gradual y convergente-,
- un arancel externo común, que incentive la competitividad externa,
- la adopción de acuerdos sectoriales, para optimizar la utilización y movilidad de los factores de la producción, y alcanzar escalas operativas eficientes.

En materia de impuestos, tasas y otros tributos, se estableció que los productos originarios de un Estado Parte, deben gozar en los otros Estados Partes, de igual tratamiento que el producto nacional.

En materia de adhesión, el Tratado constitutivo se encuentra abierto a otros países de ALADI, con la condición originaria que dichas solicitudes fueran examinadas por los Estados Partes, después de cinco años de su vigencia, con la excepción de aquellos miembros de ALADI no integrantes de esquemas subregionales o extrarregionales.

En la actualidad, a partir de mediados de 2006, se incorporó como miembro la República de Venezuela.

Si bien no es propósito de esta investigación analizar la viabilidad y conveniencia del modelo de integración planteado, se entiende que los mismos deberían ser examinados a la luz de sus



consecuencias. En ese sentido, y tomando en consideración a Jacob Viner⁸⁵, en cuanto a cómo se puede determinar la conveniencia de las uniones aduaneras, tal como éste señala, la prueba consiste en determinar si una unión aduanera, a final de cuentas, crea comercio o lo desvía.

Por creación de comercio se entiende el incremento del comercio entre países miembros de una unión aduanera, y por desviación del comercio la reducción de éste con el resto del mundo que sobrevenga después de la supresión de las barreras internas que se hayan levantado en el seno de la unión.

La creación de comercio y la desviación de éste constituyen en esencia, conceptos de bienestar forjados para indicar la influencia que tiene la formación de una unión aduanera en la asignación de los recursos económicos dentro de la unión misma y en terceros países.

Bela Balassa⁸⁶, en una exposición de revisión de antecedentes teóricos al promediar la década del sesenta, planteaba que “los países en desarrollo que participan en proyectos de integración regional son potencialmente competitivos y sus aranceles sobre productos manufacturados difieren a menudo considerablemente. Con grandes diferencias en los aranceles sobre materias primas, productos intermedios y maquinaria, el establecimiento de una zona de libre comercio puede entrañar entonces especialización, y la instalación concomitante de nuevas industrias como respuesta a diferencias de aranceles más que a ventajas comparativas”.

Así las cosas, ante el debate actual de si se debiera plantear una zona de libre comercio, o, una unión aduanera, tal los esquemas del ALCA o el MERCOSUR, las consideraciones antedichas, que devienen de la propia categorización de ambos estadios, deben ser especialmente analizadas.

Por su actualidad, vale recordar un trabajo realizado por Félix Peña⁸⁷ (2002), “Reflexiones sobre el MERCOSUR y su futuro”, en cuanto este plantea “que la reflexión prospectiva sobre el MERCOSUR es oportuna por cuatro razones:

- ‘agendas externas complejas, en materia de seguridad y estabilidad política,
- ‘negociaciones comerciales –OMC, ALCA, UE-, cuyos resultados plantean impactos en la competencia económica global, y en las políticas económicas y comerciales externas,
- ‘necesidad de preparación para competir con éxito, en los posibles escenarios post-negociaciones comerciales,
- ‘un problema de credibilidad que puede afectar su eficacia en la competencia para atraer inversiones y para negociar con terceros países”.

De ellas, interesa reflexionar sobre las dos últimas, “preparación” y “credibilidad”, por ser éstas razones intrínsecas del proceso y de su capacidad evolutiva.

En toda etapa fundacional, las fallas metodológicas e institucionales se suelen presentar al inicio ante la existencia de cuadros de baja interdependencia económica, de marginalidad en el contexto de las relaciones económicas externas, y de relativa inestabilidad interna en los socios, propia de la condición de democracias emergentes que encaran profundos procesos de transformación económica y social.

Sin embargo, el MERCOSUR a pesar del aprendizaje acumulado en su construcción evidencia aún cuatro fallas principales, que tienen directa relación con los dos factores antedichos (“preparación y credibilidad”):

- una acumulación de reglas no incorporadas a los ordenamientos jurídicos internos,
- deficiencias en los métodos empleados para preparar y adoptar decisiones, ya sea por la necesidad de asegurar éxito mediático de reuniones –especialmente las Cumbres- o por falta de participación de todos los sectores gubernamentales, empresariales y de la sociedad civil,
- dificultades en la administración de los conflictos de intereses entre los socios y en los procedimientos para la solución de diferendos. Se pone énfasis en la diplomacia presidencial, no como último recurso, si no como una instancia casi inmediata,
- escasa participación de la sociedad civil, en la adopción de decisiones y en el conocimiento de las reglas de juego, lo que trasunta falta de transparencia e impacta en la legitimación que ésta

⁸⁵ Jacob Viner, *The Customs Union Issue*, Nueva York, Carnegie Endowment for International Peace, 1950.

⁸⁶ Bela Balassa. *El desarrollo económico y la integración*. Editorial del Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos, México, 1965.

⁸⁷ Félix Peña. “Reflexiones sobre el MERCOSUR y su futuro”. El autor es Director del Instituto de Comercio Internacional-Fundación Bank-Boston y de la Maestría en Relaciones Comerciales Internacionales-UNTREF. Se trata de un trabajo personal realizado y presentado ante dichas instituciones, septiembre de 2002.



realiza sobre el proceso mismo. Existe dificultad en acceder a la parte más sustantiva de las actas de instancias técnicas, no son de fácil acceso para quienes no participan del circuito oficial de decisiones. Asimismo, la participación de la sociedad civil difiere de país a país, siendo en algunos relativamente baja o marginal.

En consecuencia, y a juicio de lo antedicho, deviene importante examinar la sustentabilidad del MERCOSUR a partir de la efectiva consolidación de su unión aduanera, la cual plantea problemas de gestión de distinta índole en función de las fases del proceso alcanzadas.

Una primera etapa de eliminación progresiva de aranceles entre las partes integrantes y de adopción, también progresiva, de un arancel aduanero común frente a terceros países, ha sido alcanzada, sustancialmente, dentro del horizonte temporal previsto. Sin embargo, al igual que en otros procesos (vgr. Unión Europea), los problemas de efectiva integración aumentan en complejidad cuando se aborda la armonización de la legislación aduanera.

Como queda dicho, en una primera etapa los esfuerzos se centran en la puesta a punto de la unión arancelaria: por un lado, la creación de un arancel de aduanas común y, por otro lado, la supresión, entre los Estados miembros, de los derechos de aduanas y de las restricciones cuantitativas, así como de cualquier otra medida de efecto equivalente.

El arancel de aduanas tiene como misión básica establecer un vínculo de referencia entre una mercadería determinada y la carga impositiva que le corresponde. El arancel de aduanas común, exige elaborar una nomenclatura arancelaria uniforme y que a cada partida arancelaria le corresponde el mismo tipo de derechos.

En cuanto a la supresión de los derechos de aduanas y de las restricciones cuantitativas o cualquier medida de efecto equivalente entre las partes integradas en la unión, el principal problema de gestión que se plantea no afecta, precisamente, a los derechos de aduanas ni a las restricciones cuantitativas, cuya delimitación es clara, sino a las medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas, entendidas éstas como cualquier medida o disposición que restrinja el volumen de importación en un país de una determinada mercadería, o de todas, y que no sea un derecho de aduanas, o una restricción cuantitativa "sensu stricto" (contingente).

En una ponencia presentada por Humberto Ríos Rodríguez⁸⁸ (1993), a propósito del proceso seguido en la Comunidad Económica Europea, éste señaló que "la Unión Arancelaria aún cuando no resultó una labor sencilla, se alcanzó incluso antes del plazo previsto"; en cuanto a la unión aduanera, la cual sobrepasa la mera unión arancelaria porque supone, además de ésta, la armonización de la normativa aduanera y su aplicación uniforme en todos los Estados miembros, "se demoró más de lo previsto inicialmente y esta demora llegó a poner en peligro la propia estabilidad de la organización"

La Unión Europea ha superado el estadio de unión aduanera para pasar a un escalón superior de integración: el mercado común o interior o mercado único, en donde se consagra la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales. Estas cuatro libertades no se pueden dar si existen barreras técnicas y fiscales.

Para ello, el camino recorrido, tal como lo planteó el disertante referenciado, comprendió los siguientes pasos:

- transposición de la normativa común a los ordenamientos nacionales,
- informatización, y normas comunes para los intercambios de datos y para la transmisión de mensajes electrónicos,
- elaboración de un texto aduanero codificado,
- adaptación de métodos y medios de trabajo; implantación de un programa de formación de funcionarios denominado "Mattaeus", el cual propicia además el intercambio de funcionarios para que desempeñen sus actividades en el territorio aduanero de la administración de otra parte,
- decisiones vinculantes de las partes integrantes, particularmente, respecto de las clasificaciones arancelarias de las mercaderías,
- resolución de controversias, a través del respeto al principio de primacía de las normas y a la existencia de un Tribunal de Justicia, supremo intérprete del ordenamiento común,

⁸⁸ Humberto RÍOS RODRIGUEZ, ex Director General de Aduanas – España. Ponencia preparada para el Seminario: "La Integración Comercial y su Dimensión Aduanera: Opciones de Políticas Públicas y Requerimientos de Gestión", organizado por el Centro de Formación para la Integración Regional, CEFIR, Montevideo, 26-30 de abril de 1993.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

- cooperación entre las administraciones aduaneras nacionales para la ejecución de normas comunes y lucha contra el fraude,
- modernización de las administraciones aduaneras (sistemas de información y agilización de trámites aduaneros),
- eliminación o simplificación de los procedimientos administrativos, mediante la utilización de un solo documento –Documento Único Aduanero-, uniformidad de formularios, autorización a empresas para la expedición sin intervención, sistema de garantías válido en toda la Comunidad, supresión de las fronteras fiscales mediante el establecimiento de un sistema transitorio para el IVA y para la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales (bebidas alcohólicas, tabacos y productos petrolíferos),
- supresión de las barreras técnicas y sanitarias, a través de la armonización de normas y criterios en las materias respectivas,
- desaparición física de las oficinas de aduanas en las fronteras interiores,
- en 1992, se aprobó el Código Aduanero Comunitario.

A partir de lo expuesto, es interés de la investigación abordar de manera específica la actuación de las aduanas en el proceso de desarrollo del MERCOSUR, tomando en consideración los antecedentes producidos desde su instauración en 1991 hasta el año 2006, y recurriendo para ello a distintos informes, actas, y normas dictadas como consecuencia de la actividad, principalmente, del Comité Técnico Nro. 2 de “Asuntos Aduaneros”, complementadas ellas con el aporte de una experiencia personal, atento haber desempeñado tareas como integrante del entonces Subgrupo de Trabajo Nro. 2 de Asuntos Aduaneros del MERCOSUR, durante el período 1991/1996.

V.1. El papel de las aduanas en el MERCOSUR. Su implicancia

En una primera etapa, denominada de transición y que comprendía la fecha de inicio del proceso, 1991 hasta 1995, año en el cual se debía encontrar completada la unión aduanera conforme el plazo asignado por el propio Tratado constitutivo, se definió un Plan de Acción para la unificación de la normativa y los procedimientos aduaneros, todo ello en conformidad con los lineamientos establecidos por el Consejo del Mercado Común, en el “Cronograma de Las Leñas”⁸⁹.

Dicho Plan comprendía las siguientes pautas de acción:

- agilización operacional en fronteras,
- armonización de las legislaciones y procedimientos aduaneros,
- simplificación, racionalización y unificación de formularios aduaneros,
- armonización de los procedimientos para la clasificación arancelaria de las mercaderías en la Nomenclatura Común del MERCOSUR,
- armonización de la legislación sobre valoración aduanera,
- informatización aduanera,
- capacitación de funcionarios.

Sobre la base de un informe presentado en la “XVI Reunión de Directores Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal”⁹⁰ (1995), a continuación se hará una breve referencia de las acciones desarrolladas durante dicho período, en cada uno de los ámbitos temáticos citados.

- Agilización operacional en fronteras

⁸⁹ Decisión CMC Nro. 1/92. A través de la misma el Consejo del Mercado Común aprobó el cronograma de medidas que se deberían adoptar antes del 31 de diciembre de 1994, a efectos de asegurar el pleno cumplimiento de los objetivos establecidos en el Tratado de Asunción para el período de transición. El Cronograma, denominado de Las Leñas, en razón del lugar de la provincia de Mendoza, Argentina, en donde fue suscripto, comprendió actividades propias de los Subgrupos de Trabajo N°. 1 –Asuntos Comerciales-, y N°. 2 –Asuntos Aduaneros-. En cuanto a este último, por su agrupamiento temático los tópicos resultaban comprensivos de: 1) elaboración de un glosario MECOSUR, 2) armonización de la legislación, 3) control informatizado, 4) coordinación de clasificación de mercaderías, 5) simplificación en frontera, 6) valoración aduanera, y, 7) capacitación aduanera.

⁹⁰ Ponencia de la Aduana Argentina, presentada en la “XVI Reunión de Directores Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal”. Trabajo realizado por el Dr. Jorge Garbarini, Coordinador Nacional Alterno del Comité de Asuntos Aduaneros del MERCOSUR. La Habana, Cuba, 30 octubre – 03 noviembre de 1995.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

En la búsqueda de dinamizar el tráfico de las mercaderías en los pasos de fronteras comunes más importantes, se establecieron “áreas de control integradas”, donde funcionarios de ambas jurisdicciones cumplen sus actividades. La nómina de pasos se determinó por Resolución del Grupo Mercado Común N°. 8/94 y complementarias. Entre otras cuestiones, dichos centros se caracterizaban por los siguientes aspectos funcionales: unificación de horarios hábiles de funcionamiento y prestación continua del servicio, armonización y simplificación de los procedimientos administrativos y las prácticas operativas, utilizando más racionalmente las instalaciones existentes. El marco jurídico para su aplicación fue dado por un Acuerdo entre los Estados Partes, denominado “Acuerdo de Recife”⁹¹.

Con posterioridad, y mediante Decisión del Consejo del Mercado Común N°. 12/93, se aprobó el “Protocolo Adicional Reglamentario de sus Procedimientos Operativos”

- Armonización de las legislaciones y procedimientos aduaneros

Durante el período de transición, se llevó a cabo una vastísima labor de análisis comparativo de las legislaciones nacionales y sus reglamentaciones, se elaboraron y propiciaron nuevas normas procedimentales –muchas de ellas- de carácter transitorio, entre las cuales cabe mencionar a la Resolución GMC 131/94, referida a la circulación de vehículos comunitarios, destacada por la supresión de la registración y uso de formularios para vehículos de uso particular de residentes; la Resolución GMC 76/93 sobre vehículos de alquiler; la Decisión CMC 18/94 a través de la cual se armonizó el régimen de equipaje para viajeros en el MERCOSUR; la Decisión CMC 16/94 que estableció la normativa y procedimientos uniformes para el tratamiento operativo del despacho de mercaderías de importación y de exportación; la Decisión CMC 26/94 que estableció la norma de tramitación de las decisiones, criterios y opiniones de carácter general sobre clasificación de mercaderías; la Decisión CMC 17/94 que estableció la norma de aplicación para la valoración aduanera de las mercaderías; la Decisión CMC 22/94 que aprobó el Arancel Externo Común estructurado según la Nomenclatura Común del MERCOSUR, basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, todas las cuales fueron acercando a una única versión las distintas normativas de aplicación.

En cuanto a la referida Decisión CMC 16/94, sobre “tratamiento operativo del despacho de mercaderías de importación y exportación”, cabe significarse en razón de su importancia e implicancia, que la misma dada la ausencia de “un mecanismo de distribución” entre los Estados Partes de la “recaudación” por la aplicación del Arancel Externo Común, situación que aún mantiene vigencia, fijó las siguientes disposiciones transitorias: “a) las mercaderías provenientes de terceros países que conforme a la declaración de llegada al territorio MERCOSUR estuvieran consignadas a personas establecidas en un Estado Parte distinto al de introducción, debían ser destinadas y tributar los gravámenes aduaneros del Arancel Externo Común (AEC), en la Aduana de aquel país de destino final; b) las mercaderías que egresaren del territorio aduanero con destino a terceros países por un Estado Parte distinto a aquel en que se efectuare la declaración de exportación, estarán sujetos a sus disposiciones y abonarán los tributos o percibirán los beneficios a la exportación en la Aduana del país exportador”. Asimismo, y en cuanto al “comercio intrazona”, la normativa y los procedimientos establecidos por la misma, hasta tanto se dicten disposiciones especiales de regulación, resultaría de aplicación. Este aspecto, en lo sustancial, mantiene aún vigencia.

El marco descripto configuró la base para el desarrollo de un trabajo de un grupo de expertos aduaneros de las áreas legales y técnicas de los distintos servicios, que tomando como referencia y antecedentes a las legislaciones aduaneras nacionales, el Código Aduanero de la Unión Europea, la Convención de Kyoto, el Acuerdo de Valor del GATT, las Reglas de Origen y Normativa de ALADI, entre otros, culminó con la elaboración del Proyecto de Código Aduanero MERCOSUR⁹².(CAM).

⁹¹ Acuerdo de Recife. Aprobado por la Decisión CMC N°. 5/93. A través del mismo se instauraron las normas para la aplicación de los “Controles Integrados en Frontera entre los países del MERCOSUR. Dichos controles referían a las materias aduaneras, migratorias, sanitarias y de transporte.

⁹² Código Aduanero MERCOSUR. (CAM). Aprobado por Decisión del Consejo del Mercado Común, en Ouro Preto, Brasil, el 16 de diciembre de 1994. Fue internalizado por Paraguay, único Estado Parte que obtuviera su ratificación parlamentaria por Ley 621/95;



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

Dicho Proyecto de Código Comunitario fue aprobado por el Consejo del Mercado Común en la reunión celebrada en la ciudad de Ouro Preto, Brasil, en diciembre de 1994, Decisión CMC Nº. 25/94, no cobrando –a la fecha- vigencia por no reunir la ratificación de al menos dos Estados Partes.

-Simplificación, racionalización y unificación de formularios aduaneros

En la etapa de transición a la que se hace referencia, los cuatro Estados Partes, adoptaron las disposiciones del Acuerdo de Alcance Parcial de Transporte Internacional Terrestre suscripto por los Ministros de Obras Públicas y Transporte de los Países del Cono Sur⁹³ (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile y Uruguay), con miras a facilitar las operaciones de tránsito internacional terrestre.

Dicho Acuerdo prevé la utilización de un único documento, formulario unificado denominado MIC/DTA (Manifiesto Internacional de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero). Esta operativa contribuyó no solo a la simplificación registral en las distintas jurisdicciones de paso, sino comportó ventajas en términos del régimen de garantías aplicable, el cual quedaba sustituido por la propia flota de camiones de las empresas de transporte autorizadas.

Como ya se expresó, a ello se pueden agregar un sinnúmero de ejemplos entre los que destacan la supresión de formalidades para el régimen de vehículos de uso particular de los viajeros residentes en los Estados Partes; el régimen de los vehículos de empresas locadoras; la simplificación y unificación de solicitudes de entrada/salida temporal de bienes a ser utilizados en actividades culturales de todo tipo; el uso de sellos o precintos aduaneros únicos con siglas MERCOSUR, etc.

Sin perjuicio de las tareas encaradas con los propios expertos, se acudió a la solicitud de cooperación técnica, siendo de mención la recibida en el marco del entendimiento MERCOSUR-BID, la cual se orientó a la elaboración de propuestas de formularios únicos para el tratamiento de las operaciones aduaneras extrazona y también intra-zona (sujetas, o no, a gravámenes).

- Armonización de los procedimientos para la clasificación arancelaria de las mercaderías en la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM)

Los procedimientos relativos a la tramitación de las decisiones, criterios y opiniones de carácter general sobre clasificación de mercaderías, constituyen un aspecto central y esencial, de modo de no desvirtuar en el terreno de la aplicación la finalidad comercial procurada con el establecimiento de un arancel exterior común.

En ese sentido, el paso dado a través de la formulación de una propuesta encaminada a uniformar dicha materia fue sin duda una de las tareas principales en materia aduanera, la cual dio lugar al dictado de la Decisión del Consejo del Mercado Común 26/94.

Posteriormente, con la consolidación del proceso institucional del MERCOSUR, a través de la firma de un Protocolo Adicional al Tratado de Asunción, denominado Protocolo de Ouro Preto⁹⁴, se dispuso la creación de un nuevo órgano comunitario, la Comisión de Comercio, la cual

asumió las tareas relativas a la aprobación de las decisiones, criterios y opiniones de clasificación arancelaria. A partir de ello, se unificó en el Comité Técnico Nº. 1 de Aranceles,

siendo necesario para su vigencia la aprobación legislativa de por lo menos dos países miembros, el mismo no entró en vigencia, encontrándose actualmente en etapa de reformulación.

⁹³ Acuerdo de Alcance Parcial de Transporte Internacional Terrestre, suscripto por los Plenipotenciarios ante la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) de la República Argentina, de la República de Bolivia, de la República Federativa del Brasil, de la República de Chile, de la República del Paraguay, de la República del Perú y de la República Oriental del Uruguay, conforme los mecanismos del Tratado de Montevideo de 1980, el cual entró en vigencia a partir del 19 de febrero de 1990, para aquellos países que lo pusieron en vigor administrativamente en sus respectivos territorios. Argentina formalizó su internalización mediante Resolución SST Nº. 263/90 de la Subsecretaría de Transporte de la Nación.

⁹⁴ Protocolo de Ouro Preto. El 17 de diciembre de 1994 se firmó en Ouro Preto, Brasil, el Protocolo Adicional al Tratado de Asunción, relativo a los aspectos institucionales y jurídicos del MERCOSUR, el cual a la fecha cuenta con la aprobación legislativa de los Estados Partes, y marca el inicio de una nueva etapa hacia la constitución del Mercado Común del Sur. La negociación y conclusión del Protocolo obedeció a una norma del Tratado (art. 18) que ordenaba a los Estados Partes convocar, antes del 31 de diciembre de 1994, una reunión extraordinaria para “determinar la estructura institucional definitiva de los órganos de administración del Mercado Común, así como las atribuciones específicas de cada uno de ellos y su sistema de adopción de decisiones”. Dichos órganos son: el Consejo del Mercado Común, el Grupo Mercado Común y la Comisión de Comercio. Los actos que emanan de estos se denominan, en su orden, Decisiones, Resoluciones y Directivas.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

Nomenclatura y Clasificación Arancelaria de Mercaderías, la labor técnica referida a la clasificación de las mercaderías. El referido Comité Técnico N°. 1 integró a dichos fines a los expertos aduaneros que desempeñaban tal cometido en el Comité de Asuntos Aduaneros. Es de destacar, la importancia de la intervención de los expertos aduaneros, a fin de garantizar la consistencia del arancel mediante una correcta asignación de las mercaderías a la nomenclatura correspondiente.

El Arancel Externo Común fue aprobado por el Consejo del Mercado Común mediante Decisión 22/94. Dicho Arancel, estuvo complementado con Listas de Excepciones Nacionales al mismo, por Listas de Convergencias de bienes de capital, informática y telecomunicaciones (ascendentes y descendentes) según fuera, a dicha fecha, el tratamiento arancelario nacional respecto del tratamiento común acordado.

- Armonización de la legislación sobre valoración aduanera de mercaderías

Por decisión del Consejo del Mercado Común, Decisión 17/94, se aprobó con vigencia a partir del 1/1/95, la norma de aplicación para la valoración aduanera de las mercaderías, en materia de importación, la cual se basaba en el sistema y metodología establecida por el Acuerdo Relativo para la Aplicación del artículo VII del GATT.

Entre las pautas contenidas en dicha norma, se señalan:

- utilización de métodos selectivos de control a través de canales rojo, naranja y verde,
- realización de controles de valor "a posteriori" del desaduanamiento de las mercaderías,
- centralización de los servicios de valoración en un solo nivel, el que asume la responsabilidad general y la determinación final del valor,
- establecimiento de plazos administrativos armonizados para que los servicios centrales de valoración se expidiesen en sus decisiones de control
- la destinación de importación debe estar acompañada de un formulario en donde consten los elementos y las circunstancias que determinaron la declaración del valor por parte del importador,
- unifica el sistema de valoración aduanera de las mercaderías que se introduzcan al territorio aduanero del MERCOSUR, definiendo la base imponible a la cual se aplicarán los aranceles establecidos en el Arancel Externo Común, como así también otros gravámenes no arancelarios que fueren de aplicación a mercaderías importadas.

La cuestión antedicha, en torno de la importancia de los criterios y procedimientos aplicables en materia de valoración aduanera de las mercaderías de importación, sumada a los aspectos inherentes a una buena clasificación arancelaria, resultan centrales de modo de garantizar la eficacia de la política comercial definida.

- Informatización aduanera

La labor en este campo tuvo un recorrido que abarcó aspectos tales como: a) definición de términos y conceptos, b) definición de protocolos de comunicación, c) definición de tablas de conversión de códigos de datos sobre importaciones/exportaciones, manifiestos de carga y destinaciones de tránsito aduanero, d) definición de registros para intercambio de datos y e) interconexión de sistemas informáticos.

Con respecto al último punto –interconexión de sistemas-, en la etapa de transición en comentario, solo alcanzó a los primeros envíos entre Brasil y Argentina, referidos al seguimiento de cargas a través de la información de los manifiestos con destino a cada país y su posterior relación con las destinaciones, lo cual resultó de gran utilidad para la detección de ilícitos aduanero.

- Capacitación de funcionarios

Se desarrolló un plan de instrucción y capacitación para funcionarios aduaneros, migratorios y de organismos de controles fitozoosanitarios, tanto en el orden nacional como regional.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

Los programas básicos y superiores, con contenidos comunes se desarrollaron en cada Estado Parte, con el objeto de que los funcionarios adquirieran, comprendieran y manejaran tanto los fundamentos teóricos del Tratado de Asunción como los procedimientos y normas operativas que se iban implementando.

Se confeccionaron, a través de las áreas de capacitación de cada Estado Parte, manuales y bibliografía que se distribuyó entre los participantes.

A los cursos dictados en cada Estado, asistían funcionarios de los restantes países miembros, de modo de propender a una mayor interacción entre estos.

Por otra parte se obtuvo la colaboración de la Unión Europea a través de un Acuerdo de Cooperación y Asistencia Técnica.

Dicho entendimiento consistió en prestar la cooperación y asistencia que se detalla.

- a) Asistencia técnica: con el objeto de formar a funcionarios MERCOSUR y ayudarlos en la redacción de las normas de aplicación operativas en materia de regímenes suspensivos de importación/exportación (tránsito aduanero, depósito aduanero, admisión/exportación temporaria, etc.), destinaciones aduaneras normales y simplificadas, circulación de mercaderías intrazona, etc. (período 1995-1996).
- b) Pasantías: de funcionarios del MERCOSUR en la UE y viceversa, a fin de adquirir, en el primer caso, conocimientos y experiencia en actividades de una aduana comunitaria; y en el segundo, sobre la base de la experiencia de los expertos comunitarios, se efectúen análisis y diagnóstico de situación respecto del funcionamiento de los servicios aduaneros del MERCOSUR, en áreas de controles integrados. (período octubre/noviembre 1995). En cuanto a la primera mención, "Pasantías de funcionarios del MERCOSUR en la UE"⁹⁵, como aporte a la investigación vale comentar la actividad personal desarrollada en una misión cumplida en la Aduana Comunitaria de Gorizia, Italia, del 16 al 28 de octubre de 1995, en donde se pudo observar y recibir explicaciones teórico-prácticas en cuanto a los temas relativos a "Normas de Origen", "Análisis de Riesgo en la Lucha contra el Fraude", "Intercambios entre los Países de la Unión Europea y Terceros Países", "Controles Sanitarios" y "Regímenes Simplificados de Operadores Autorizados". En su desarrollo se observó como fue variando el esquema con el devenir del proceso de integración, pasando desde la unificación documental (documento único aduanero), el tratamiento como "adquisiciones o cesiones" de aquellas transacciones comerciales realizadas entre países miembros, hasta –a partir de 1993- la abolición de las fronteras fiscales y sanitarias en los controles intracomunitarios.
- d) Curso de Formación de Formadores: realizado en el Instituto de Estudios Fiscales de España. Incluía técnicas pedagógicas y aprendizajes teórico-prácticos del funcionamiento de una aduana comunitaria (período octubre 1996), en el cual también se participó, y cuya experiencia permitió la realización de un ciclo de actividades combinadas con las respectivas áreas de capacitación de los Estados Partes del MERCOSUR, de manera de concretar un efecto multiplicador de dicha formación.
- e) Conferencia Regional MERCOSUR sobre Cooperación Aduanera: con el objetivo de difundir las actividades del MERCOSUR y especialmente la evolución del programa aduanero. (período junio 1996).

El relato que antecede contiene una reseña de la actividad aduanera desarrollada –principalmente- en el denominado período de transición, 1991-1994. A partir de este, con la nueva estructura institucional del MERCOSUR aprobada en Ouro Preto, Brasil (1994), la labor aduanera abarcó –sustancialmente- la tarea del Comité Técnico Nº. 2 de Asuntos Aduaneros, y en razón de la materia, en grado de participación en el Comité Técnico Nº. 1 de Clasificación

Arancelaria y el Comité Técnico Nº. 3 de Normas y Disciplinas Comerciales, todos dependientes de la Comisión de Comercio del MERCOSUR (CCM).

⁹⁵ Informe sobre una Pasantía en la UE, compilado por Zabaljauregui, Javier. En el marco del Acuerdo de Cooperación Aduanera entre la Unión Europea y el MERCOSUR (1995), se desarrolló un programa de capacitación y entrenamiento en la Aduana Comunitaria de Gorizia, Italia, del 16 al 28 de octubre de 1995, en el que participaron además del delegado informante por Argentina, un delegado-representante por cada uno de los Estados Partes del MERCOSUR restantes, y cuyo informe final fuera presentado ante el Comité Técnico de Asuntos Aduaneros Nº. 2 del MERCOSUR, y la Comisión Europea.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

La profundización del proceso de integración, comportó por parte de las Aduanas de los Estados Partes, en conformidad con las directivas políticas de los órganos comunitarios, centrarse en: a) perfeccionar la aplicación del arancel externo común, b) elaborar un Código Aduanero MERCOSUR, c) profundizar la interconexión informática, d) eficientizar el control aduanero, e) unificar el formato de las declaraciones aduaneras, f) adecuar los procedimientos en materia de valoración aduanera, g) armonizar los procedimientos, en el campo de la aplicación de las reglas de origen comunitarias y, h) elaborar programas de formación aduanera.

- En cuanto al Arancel Externo Común: el mismo tiene principio de aplicación en enero de 1995, con las características de encontrarse un porcentaje de aproximadamente el 20% del mismo en un proceso de convergencia, tal como ya se expresó, conteniendo al propio tiempo listas de excepciones por Estados Partes, de carácter nacional o sectorial. Las alícuotas varían del 0% hasta el 20%, aumentando de dos en dos, en una estructura de 11 niveles. El criterio para la determinación del tratamiento arancelario relaciona con si los productos de extrazona se producen o no en la región; cuál es su valor agregado y su origen, como así también atendiendo a cuestiones específicas o temporarias relativas al abastecimiento regional, particularmente. Por Decisión CMC 54/04, el Consejo del Mercado Común, dispuso que “los bienes importados desde terceros países por un Estado Parte del MERCOSUR, que cumplan con la política arancelaria común del MERCOSUR, recibirán el tratamiento de bienes originarios, tanto en lo que respecta a su circulación dentro del mismo, como a su incorporación en procesos productivos, en los términos definidos ...”. Es decir, que las mercaderías así comprendidas, pueden circular libremente de un país a otro dentro del territorio aduanero MERCOSUR. Para ello, en una primera etapa, que comenzó el 1 de enero de 2006, reciben el tratamiento de bienes originarios “los bienes importados desde terceros países a los que se aplique un Arancel Externo Común de 0% en todos los Estados Partes. El mismo tratamiento se aplicará a aquellos bienes a los cuales los Estados Partes apliquen, cuatripartita y simultáneamente, el 100% de preferencia arancelaria en el marco de los acuerdos suscriptos por el MERCOSUR, cuando los mismos sean originarios y provenientes del país o grupos de países a los que se otorguen dicha preferencia”. Para el resto de las posiciones arancelarias, igual tratamiento debe estar implementado a partir del 1 de enero de 2008.

Complementando lo descripto en materia de tratamiento arancelario, se está trabajando en un arancel integrado que, además del nivel de tributación, armonice las decisiones que en materia de política comercial se establezcan, tanto para cuestiones relativas al tratamiento de las mercaderías según su origen, prohibiciones económicas y no económicas, tratamientos especiales y todo aquello que permita al operador conocer –además del tributo a abonar-, el tratamiento fiscal y aduanero al que está sometida su importación o exportación, los permisos o las licencias necesarias, autorizaciones previas, cupos y cualquier otra condición. Dicho arancel se denominaría ARIM (Arancel Integrado MERCOSUR), y guardaría similitud con el TARIC de utilización en la Unión Europea, con cuyos expertos se está trabajando en el marco de la IIa. Fase del Acuerdo de Cooperación Aduanera MERCOSUR-UE.⁹⁶

- En cuanto al Código Aduanero MERCOSUR: en concordancia con lo dispuesto por el Consejo del Mercado Común en la Decisión Nº. 54/04, no más allá del año 2008 debe estar aprobada y puesta en vigencia la revisión del actual Código Aduanero MERCOSUR (no vigente por carecer de ratificación). La importancia que deviene del establecimiento de una legislación única, en términos de certeza y confiabilidad para los operadores, exime de todo comentario. Para ello, el Grupo Mercado Común mediante el dictado de la Resolución Nº. 40/06 del 18/07/06, en reunión

⁹⁶ El 15 de diciembre de 1995 se firmó en Madrid, España, el Acuerdo Marco entre el MERCOSUR y la Unión Europea con el objeto de reforzar las relaciones existentes entre ambas regiones, asumiéndose el compromiso de intensificar los intercambios comerciales, promover la cooperación económica y apoyar los objetivos del proceso de integración del MERCOSUR.

Se consideró a las Aduanas un ámbito prioritario de la cooperación, desarrollándose una primera fase hasta finales de 1997, y con fecha 19 de marzo de 2002, se firma por la UE y MERCOSUR, el Convenio de Financiación para la Ejecución de la II Fase del Proyecto de Cooperación Aduanera (ALR/B7-3110/IB/1999/0112).

Las áreas de actividad comprendidas en esta etapa son: a) Armonización de la Legislación Aduanera, b) Regímenes y Procedimientos Aduaneros, c) Fortalecimiento y desarrollo de las áreas informáticas de las administraciones aduaneras de los Estados Partes y apoyo informático a las acciones comunes del Proyecto, d) Control Aduanero, e) Lucha contra el Fraude, f) Arancel Integrado MERCOSUR (ARIM), g) Gestión de Recursos Humanos y Capacitación, h) Áreas de Control Integrado.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

extraordinaria celebrada en la ciudad de Córdoba, Argentina, adoptó “las definiciones y lineamientos que se deberán utilizar como base para la redacción del Proyecto de Código Aduanero del MERCOSUR”. Entre ellas, cabe destacar las que siguen.

- a) Alcance del Código Aduanero: contar con un código marco. Dicho cuerpo de normas debe regular también la circulación de las mercaderías intrazona durante el proceso de transición hasta la conformación definitiva de la unión aduanera.
- b) Ámbito de aplicación y territorio aduanero: dicha legislación será aplicable en cada uno de los Estados Partes del MERCOSUR, y a los enclaves concedidos a su favor. Las legislaciones aduaneras nacionales serán aplicables supletoriamente en aquellos aspectos no regulados específicamente, dentro de sus respectivas jurisdicciones.
- c) Territorio aduanero. Concepto: “El territorio aduanero es la parte del ámbito mencionado ... (referido en el inciso b, precedente), en la que se aplica un único régimen arancelario y de restricciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones del mismo”. Asimismo se determinan las exclusiones.
- d) Infracciones aduaneras: serán reguladas por la legislación de cada Estado Parte.
- e) Régimen de salida de la mercadería (exportación): contendrá disposiciones sobre esta materia.
- f) Valoración de mercaderías en la exportación: contendrá disposiciones sobre esta materia.
- g) Regulación específica del Despachante de Aduanas: solo contendrá disposiciones generales para el criterio de calificación técnica, obligatoriedad de intervención y exigencia de garantía para el ejercicio profesional. El resto será regulado por la legislación de cada Estado Parte.
- h) Responsabilidad de los operadores del comercio exterior: el Código deberá permitir que cada Estado Parte establezca los alcances de la responsabilidad de estos sujetos, y de la aplicación de sanciones de carácter administrativo, disciplinario y pecuniario. Se acordó que la responsabilidad por la obligación tributaria deberá recaer sobre el declarante y/o sobre quien tenga la disponibilidad jurídica de la mercadería. Cada Estado Parte podrá extender esa responsabilidad de manera solidaria a quien ejerza la representación de dichos sujetos.
- i) Sanciones pecuniarias: el Código no legislará sobre las sanciones.
- j) Prescripción de la acción para exigir el pago del crédito tributario: no regulará, en una primera etapa, sobre la materia.
- k) Hecho generador de la obligación tributaria: se determinó que es la importación o la exportación de la mercadería para consumo.
- l) Se acordó la contemplación de distintas modalidades en materia de depósitos aduaneros, según las características de las legislaciones portuarias, aeroportuarias y/o terrestres, en cada uno de los Estados Partes.
- m) En cuanto a la inclusión del mar territorial en el territorio aduanero, se acordó que el Código Aduanero del MERCOSUR contemplará un régimen aduanero especial, para el tratamiento del ingreso, permanencia y egreso de las mercaderías, teniendo en cuenta la legislación vigente en cada Estado Parte.

El Consejo del Mercado Común, mediante la Decisión Nº. 25/06, dispuso la creación de un Grupo Ad Hoc, dependiente del Grupo Mercado Común, conformado, entre otros, por funcionarios especialistas en materia aduanera y en derecho tributario, que tendrán a su cargo la redacción del Proyecto de Código Aduanero del MERCOSUR, el cual deberá estar finalizado para su consideración en su primera reunión del año 2007.

- En cuanto a la interconexión informática: todos los Estados Partes del MERCOSUR cuentan con sistemas informáticos, a través de los cuales se documentan las operaciones en forma anticipada al despacho y se encuentran interconectados.
La cooperación tanto en materia fiscal como aduanera, ahora posible, ha abierto un horizonte de nuevas utilidades. En principio, esto ha permitido el seguimiento de las destinaciones documentadas en un Estado Parte, desde otro Estado Parte. Por ejemplo consultas para cotejar las exportaciones de uno versus las importaciones de otro, el seguimiento de los trámites para verificar los flujos comerciales, efectuar estadísticas, efectuar análisis de riesgo, establecer perfiles de operadores confiables, entre otras.



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

En el despacho aduanero no solo interviene la Aduana, sino otros organismos (vgr. fitosanitarios, de salud, de defensa, etc.). En consecuencia los desarrollos informáticos aduaneros prevén interconexiones con ellos de modo de contribuir a la agilización del comercio y a un mejor control de éste.

Para ello se aprobaron por parte del Consejo del Mercado Común, la Decisión Nº. 13/04 "Sistema INDIRA" que permite en línea y tiempo real consultar las exportaciones efectuadas en un país con destino al consultante, por posición arancelaria o nombre el exportador; y la Decisión Nº. 17/05 CMC, que regula la protección de datos estableciendo la responsabilidad y uso de la información a la que se tiene acceso, en base al Convenio de Johannesburgo.

- En cuanto al control aduanero: la posibilidad de contar con información anticipada posibilita, actualmente, a los Estados Partes, a trazar políticas en materia de control de riesgos.

El Consejo del Mercado Común, mediante la Decisión Nº. 1/97, aprobó un "Acuerdo para la cooperación y asistencia mutua entre las Aduanas del MERCOSUR", el cual es objeto de adecuación en cuanto a que su aplicación ya no requiere de un sistema de consulta a requerimiento, dado el avance informático existente, que posibilita con los actuales recursos automatizar dicha gestión.

En el marco del Convenio de Cooperación UE/MERCOSUR, se viene desarrollando un trabajo con intervención de expertos internacionales y de los Estados Partes del MERCOSUR, a fin de definir una norma sobre análisis de riesgo. Para ello, se encuentra en desarrollo toda una actividad que vincula con la identificación de las actividades en materia de análisis de riesgo de

control previo a la presentación de la documentación aduanera; de control concurrente –desde la oficialización de la destinación aduanera-; de controles posteriores; de controles simplificados; y, de análisis de los sistemas de información en análisis de riesgo, intercambio de información y asistencia mutua; y, medidas de facilitación a importadores/exportadores de menor riesgo.

-En cuanto al formato de las declaraciones aduaneras: se está trabajando en la obtención de un documento aduanero electrónico (DU Ae), con el formato y contenido normalizados, a través de la definición de los datos obligatorios para cada declaración aduanera.

Ejemplo de ello, es el Sistema SINTIA, "Seguimiento Informático del Tránsito Internacional Aduanero", aprobado por el Grupo Mercado Común mediante la Resolución GMC 17/04, que permite el seguimiento de la operación por medios informáticos, anticipando la llegada del medio transportador y enlazando la declaración del tránsito con la destinación definitiva en el país de arribo, claro ejemplo de utilización de un formato electrónico de declaración armonizado.

-En cuanto a la valoración de las mercaderías: tal como ha sido tratado anteriormente, la determinación del valor en aduana de las mercaderías debe ser uniforme, pues de ello derivan las bases de cálculo para la aplicación del arancel externo común, como así también de los impuestos internos aplicables en las destinaciones aduaneras definitivas para consumo.

El Consejo del Mercado Común mediante el dictado de la Decisión Nº. 17/94, sobre "Administración del Valor y Control Aduanero" fijó, oportunamente, un procedimiento el cual se encuentra en revisión atento a que el mismo fue instaurado con antelación a la Ronda Uruguay del GATT y al Acuerdo de Marrakech de la Organización Mundial de Comercio, no encontrándose alineado a nuevos criterios derivados de decisiones del Comité de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas. Por ejemplo, vale señalar en el caso de Argentina y Paraguay la existencia de valores referenciales preventivos, que le permiten establecer pautas ex ante y controles ex post, con apertura de investigaciones del valor. En cambio, Brasil y Uruguay solo tienen controles ex post.

- En cuanto a armonizar los procedimientos de aplicación de las reglas de origen: las aduanas no establecen las reglas de origen, preferencial o no preferencial, siendo su competencia el control del régimen.

El MERCOSUR, en función de su estadio de integración –unión aduanera- cuenta con un tratamiento –transitorio- para el comercio intrazona de aquellas mercaderías originarias o que



Javier Zabaljauregui /La organización aduanera frente al proceso del MERCOSUR. El caso argentino/ 42-136.-

hubieren adquirido origen por procesos de transformación o perfeccionamiento y otro para aquellas mercaderías provenientes de extrazona. Respecto de estas últimas, cabe puntualizar la

distinción entre la aplicación de regímenes de origen preferenciales y no preferenciales. En el primer supuesto se plantea un tratamiento arancelario diferenciado del régimen tributario general por ventajas concedidas al respecto. En cuanto al segundo, el no preferencial, refiere a la aplicación de medidas de política económica comunitaria, como ser derechos antidumping, compensatorios, de equiparación de precios y prohibiciones económicas o no económicas, cuando así resultare corresponder.

Al respecto el Consejo del Mercado Común dictó la Decisión CMC Nº. 1/04, mediante la cual se regula en la materia.

- En cuanto a la elaboración de programas de formación aduanera: los Estados Partes, en el marco del Convenio de Cooperación Aduanera UE/MERCOSUR, han iniciado acciones que se vinculan con cuestiones relativas a la formación inicial común a todos los Estados Partes, de modo de fomentar en los funcionarios aduaneros su nuevo rol en un entorno comunitario; planes de formación anuales, en donde se contemplen acciones de transferencia de experiencias; la formación como requisito de promoción de la carrera; formadores, pertenecientes a las aduanas y que acrediten además de su formación técnica específica, formación pedagógica; modalidades de formación, con inclusión de la capacitación a distancia; convenios con universidades, de modo complementario en el proceso de formación aduanera; e, intercambio de experiencias y pasantías de funcionarios, de modo de contribuir al conocimiento y la aplicación de las normas y prácticas aduaneras comunitarias.

En cuanto a la problemática fiscal: finalmente, en todo proceso de consolidación de una unión aduanera, surge necesario analizar la problemática relativa a la armonización de las políticas tributarias. Al respecto, por entenderse actuales, vale citar las opiniones de Fuat M. Andic (1984)⁹⁷, en cuanto sostiene que al hablar de armonización fiscal “no debe confundirse con la uniformidad fiscal –que implica las mismas tasas en los mismos tipos de impuestos y las mismas magnitudes y estructuras de gastos- cuya incidencia en las economías respectivas puede ser completamente diferente, debido a las diferencias en la estructura de las economías. Por ejemplo, si se afirma que el sistema tributario no debe interferir en la ubicación óptima de los recursos para la producción y el consumo en una zona integrada, la armonización tributaria implica que se deben igualar los efectos de los impuestos o de las tasas efectivas, pero no (necesariamente) las tasas nominales”

Asimismo, y con respecto a la relación entre armonización tributaria y condiciones del comercio, el autor citado, llama la atención sobre la necesidad de contemplar la situación de la balanza de pagos, para explicar la inclinación hacia el principio de origen o de destino en la armonización de impuestos indirectos. “Debe tenerse en cuenta que la opción para cualquiera de los dos principios dependerá, no solamente del superávit o déficit que exista en la balanza de pagos, sino también de cuál principio empeore o mejore dicha balanza. Esto dependerá, sin duda, de las posibilidades de elasticidad y traslación”.

En la mayoría de los países latinoamericanos, hoy día se aplica el principio de imposición exclusiva en el país de destino, por el cual se gravan las importaciones y se desgravan las exportaciones, lo que permite evitar distorsiones.

En cuanto al MERCOSUR, el Tratado de Asunción, respecto de la armonización de los impuestos generales al consumo, establece en su artículo 1º) que “El mercado común implica:...c)”La coordinación de políticas ...fiscal, ...aduanera y de otras que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes” y d) “El compromiso de los Estados Partes de armonizar sus legislaciones pertinentes para lograr el fortalecimiento del proceso de integración”. Asimismo, en su artículo 7º) dispone: “En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado Parte gozarán, en los otros Estados Partes, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional”.

⁹⁷ Fuat M. Andic. *La integración latinoamericana en la década de los ochenta*; capítulo “Armonización tributaria e integración económica”, editado por el BID, 1984.



En virtud de ello, es importante destacar el trabajo realizado por la “Comisión de Aspectos Tributarios” dependiente del Subgrupo de Trabajo N°. 10 del MERCOSUR, referido a un informe sobre la “Armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR”⁹⁸ aprobado en una reunión celebrada en la ciudad de Brasilia, Brasil, entre los días 13 y 17 de diciembre de 1993.

Dicho trabajo tuvo como propósito proporcionar una descripción global de los impuestos generales al consumo en los cuatro Estados Partes, con consideración especial de aquellos aspectos que pudieran implicar discriminaciones u originar efectos acumulativos en el tráfico internacional, señalando las asimetrías más significativas detectadas, para luego indicar posibles alternativas de armonización y los inconvenientes que podrían suponer frente a características estructurales que actualmente presentan los gravámenes aplicados en los países del MERCOSUR.

En ese sentido se expresa que “Si la armonización fuera orientada por el principio de imposición exclusiva en el país de origen, se requeriría la igualación de la modalidad técnica a la que responderían los impuestos generales al consumo en todos los Estados Partes, así como la de los criterios y niveles de imposición que deban adoptarse para instrumentarlos, sin perjuicio de que se recurra a la posible alternativa dada por una aproximación temporal de las alícuotas”...”El principio de imposición adoptado, debiera ser el de un IVA de tipo consumo, estructurado según el método de sustracción sobre base financiera y por la técnica de ‘impuesto contra impuesto’, ya que es la que permite en mayor medida aquella depuración”. En resumen, los criterios y niveles de imposición introducen un factor de extrema rigidez, al exigir la renuncia de soberanía de los Estados Partes en relación con todos los aspectos que se deban considerar para instrumentar esos impuestos, dando como resultado legislaciones idénticas en todos los países del MERCOSUR.

“Además, una armonización así concebida, plantearía el problema, que hasta el presente parece insoluble ante la ausencia de soluciones teóricas o técnicas capaces de resolverlo, de impedir la descarga total del impuesto que pueda afectar el precio de los bienes exportados a terceros países y el de servicios prestados con el mismo destino, cuando una parte de ese gravamen ha sido tributada en el país de origen”.

En cambio, el principio de imposición exclusiva en el país de destino con mantenimiento de las fronteras fiscales solo requeriría uniformar las estructuras técnicas a las que responden los impuestos generales al consumo, adoptando una que permita establecer con certeza la carga aplicable a las importaciones y servicios provenientes del exterior y el impuesto que afecta el costo de las exportaciones y de los servicios prestados al extranjero, por lo que la elección debiera recaer, también en este supuesto, en un IVA tipo consumo, estructurado por el método de sustracción sobre base financiera y según la técnica “impuesto contra impuesto”, por ser el tributo que satisface más adecuadamente esos requisitos. Dicho principio, además, solo exigiría armonizar ciertos criterios, con el objeto de evitar tratamientos discriminatorios, efectos acumulativos significativos o alteraciones de importancia en el grado de neutralidad al gravamen.

Por lo expuesto dicha Comisión se pronunció en el sentido de entender que “resulta aconsejable, al menos en el mediano plazo, la adopción del principio de imposición exclusiva en el país de destino con mantenimiento de las fronteras fiscales, teniendo en cuenta para ello, además, que es el que aplican respecto de las importaciones y exportaciones de bienes corporales muebles los impuestos vigentes en Argentina, Paraguay y Uruguay y el ICMS adoptado por las unidades de la República Federativa del Brasil, aún cuando en ese gravamen tal aplicación sea parcial y restringida respecto de las últimas operaciones mencionadas”.

Abona dicha posición, además, que el principio de imposición de destino no constituye una medida destinada a promover las exportaciones, sino un requisito exigido por la naturaleza del impuesto y, por ende, una de sus características estructurales, tal como se ha reconocido en el Acuerdo General sobre Tarifas y Comercio (GATT), al autorizar la aplicación de aquel principio solo respecto de los impuestos generales y selectivos al consumo.

⁹⁸ Informe sobre “La armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR”, elaborado por la Delegación Argentina, con base en las respuestas dadas por las distintas delegaciones de los Estados Partes al cuestionario relativo a los Impuestos Generales al Consumo, el cual en su versión final fue aprobado por la “Comisión de Aspectos Tributarios”, dependiente del Subgrupo de Trabajo N°. 10 del Grupo Mercado Común, en Brasilia, República Federativa del Brasil, entre los días 13 y 17 de diciembre de 1993.



En la Unión Europea, desde su creación mediante el Tratado suscripto en Roma el 25 de marzo de 1957 entre la República Federal de Alemania, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Luxemburgo, vigente a partir del 1 de enero de 1958 hasta la actualidad, el principio de tributación aplicable al comercio intrazona es

el de "Tributación exclusiva en País de Destino", aboliéndose las fronteras fiscales, a fines de 1992, con la consolidación del mercado interior en enero de 1993.

En resumen, lo antedicho respecto de la problemática fiscal en el MERCOSUR, guarda plena vigencia, siendo dable señalar que el informe técnico de cita se mantiene en todos sus términos.

Conclusiones

Tal como fue expresado en la introducción, el presente trabajo investigativo pretende aportar –desde la perspectiva aduanera-, una mirada que fundada en el pensamiento sistémico, sea consistente con la validez y orientación del modelo de organización que centraliza a las administraciones aduanera y tributaria, frente al desafío que plantean la dinámica y las características del comercio internacional y los esquemas de integración económica.

Para ello, se estableció un itinerario a recorrer que diera comienzo en el análisis de lo sucedido en las organizaciones aduaneras, en tanto procesos de reforma y modernización, sus razones y justificación, prosiguiendo con los procesos de integración de las administraciones aduanera y tributaria, sus distintas alternativas y, concluyendo en el estudio del modelo organizacional argentino.

Complementa el trabajo, el señalamiento de los aspectos que impactan sobre las administraciones aduaneras y tributarias, en términos de los efectos de la implementación de una unión aduanera, tomando el caso centroamericano, y luego el propio proceso de integración MERCOSUR.

Los procesos de reforma y modernización de las organizaciones aduaneras se presentan contemporáneos con la necesidad de impulsar el crecimiento del comercio internacional, a través de la reducción de los aranceles y de aquellas medidas de efecto equivalente –paraarancelarias- que constituían barreras para su consecución.

Es así como se identifican, en una primera etapa, cuestiones inherentes a la simplificación y armonización de regímenes aduaneros. Es decir, construir un mismo lenguaje técnico y más simplificado. Los antecedentes y esfuerzos más destacados en la materia no pueden soslayar una mención sobre la "Convención de Kyoto del año 1973 y su actualización en 1999" sobre simplificación y armonización de regímenes aduaneros; la "Declaración de Columbus" de 1994 sobre eficiencia en el comercio; el "Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías" de 1983; y el "Acuerdo de Valoración del GATT-OMC" de la Ronda Uruguay de 1994.

Estas cuestiones han permitido en consonancia con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) de 1947, dinamizar e impactar decididamente en un proceso de facilitación y crecimiento del comercio internacional.

No obstante, el propio crecimiento del comercio exterior, y la modernización de los medios de transporte y de las comunicaciones, comenzaron a generar nuevas demandas, traducidas en mayores medidas de facilitación, disminución de costos y transparencia en la gestión.

Así las cosas, las organizaciones aduaneras reaccionaron iniciando un proceso denominado de reingeniería, en el cual destacaron cuatro cuestiones esenciales, a saber: a) la de facilitación del comercio, b) la de generador de información, c) la de recaudación, y d) la de controladora del tráfico de mercancías.

Esta nueva etapa, cobra singularidad a partir de la incorporación de la tecnología de la información en las organizaciones, lo cual posibilitó la adaptación de los procesos aduaneros al moderno ambiente comercial. Se citan algunos ejemplos, como los de las aduanas de Estados Unidos, Canadá, Nueva Zelanda y la Argentina.

Pero en un mundo cada vez más integrado económicamente, las normas multilaterales de la Organización Mundial del Comercio, sumadas a las derivadas de los procesos de integración económica -donde los tratados de libre comercio o uniones aduaneras destacan como esquemas-, reclaman de los servicios aduaneros nuevos esfuerzos en pos de lograr un equilibrio entre las demandas de "facilitación" versus el desarrollo de un efectivo "control".

Comienza entonces una tercera etapa, relativa a la gestión aduanera basada en la administración de riesgo.



Aspectos tales como la disparidad de las regulaciones tributarias entre los países, las complejidades de control que encierran los sistemas de preferencias arancelarias y no arancelarias, la existencia de espacios denominados “paraísos fiscales”, sumados a los ya mencionados volúmenes de incremento del comercio y de las nuevas modalidades del transporte, conforman un nuevo cuadro por el cual las

aduanas, en general, han debido transformar sus sistemas de control tradicionales, basados en la inspección física, por mecanismos de selectividad, fundados en criterios de riesgo, que permiten trasladar gran parte de los mismos a una actividad de control a posteriori.

También en esto destaca una comprensión generalizada de los actores vinculados a la actividad del comercio exterior, la cual se expresa de un modo particular en el marco normativo de la OMA, al cual se hizo referencia en el desarrollo investigativo, y en el que se expresó la necesidad de contar con normas

que garanticen la seguridad de la cadena logística y que al propio tiempo faciliten el comercio a escala mundial, con el objeto de aumentar la certidumbre y la predictibilidad, consolidando una gestión integral, a través de la cooperación entre las administraciones aduaneras y entre éstas y los operadores – empresas-.

Los procedimientos de control, dado el componente de funciones relativas al régimen fiscal de las mercaderías y el pago de los tributos a la importación o exportación, se configuran cada vez más –como práctica recomendada- de un modo similar al que realizan las administraciones tributarias. El procedimiento de autoliquidación de las obligaciones aduaneras no es otra cosa que el medio de operativizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los importadores y exportadores. De esa forma, como consecuencia lógica, la aduana actual basa su control tributario en el control a posteriori o fiscalización de las declaraciones aduaneras.

La forma, los plazos, los procedimientos y la normativa que regulan el ejercicio de la fiscalización para efectos aduaneros no tienen por qué ser diferentes a los de la administración tributaria. Al contrario, las diferencias en la legislación y en los procedimientos aplicados por los funcionarios fiscales y aduaneros tienen como consecuencia mayores problemas para la gestión pública y confusión para el propio contribuyente (importador o exportador).

Las unidades o dependencias que efectúen el control a posteriori de las declaraciones aduaneras deberían fiscalizar esas declaraciones a la luz de auditorías más complejas que involucran las operaciones de comercio exterior de las empresas importadoras o exportadoras, en todo su ciclo económico.

Es justamente este último aspecto el que da actualidad al examen del tipo organizacional que resulte más adecuado a los nuevos desafíos. Por lo que se ve, la propia dinámica de las Administraciones Tributarias y Aduaneras, convergen en aspectos funcionales en donde los procedimientos deberían resultar congruentes.

Ambas administraciones, queda claro, tienen como desafío la facilitación y el control, orientando sus procesos de gestión en el compromiso voluntario y el principio de la autoliquidación, en un marco en donde las técnicas de análisis de riesgo y la disposición de tecnología de la información posibiliten el adecuado equilibrio funcional.

Los procesos de integración de las administraciones aduaneras y tributarias constituyen, entonces, un nuevo aspecto del desarrollo investigativo. Así es como se han visto distintas opciones, entre las que destacan modelos de organizaciones separadas, o con un cierto grado de coordinación y, otros, donde se plantean esquemas de integración intensa, definidos algunos de ellos como agencias únicas.

A favor de la alternativa de estructuras separadas, se presentan aspectos que basan la diferenciación funcional en razones de: a) especialización, b) despliegue territorial, c) control aplicado y su lógica temporal, d) puntos de contacto y de prestación de servicios, e) distintas y potentes culturas organizacionales, y f) aspectos no fiscales de la administración aduanera.

En cambio, sustentan la alternativa de esquemas organizacionales integrados, los siguientes: a) concepción integral de los hechos económicos y sus consecuencias, b) principios de racionalización, c) interrelación de las organizaciones e incidencia mutua de los procedimientos, d) esquema funcional orientado al servicio, y e) integración de los esquemas de fiscalización.

Partiendo de ello, se analiza la organización aduanera y tributaria argentina. El modelo de agencia única adoptado participa de la visión de los modelos institucionales con orientación fiscal.

Su esquema contiene un enfoque sistémico de las problemáticas comunes, preservando en el campo de la gestión territorial las especialidades funcionales.



El análisis investigativo se orientó en la concepción teórica que participa del pensamiento sistémico, el cual “abandona el presupuesto clásico de la objetividad, teniendo una concepción nueva del sistema que, en lugar de ser una estructura definible como una realidad separada del sujeto, se sostiene en un enfoque integrado respecto de éste” (Mendicoa, 2003).

El contribuyente o usuario aduanero se convierte en la unidad conceptual, respecto de la cual se plantean dos aspectos funcionales, comunes a ambas administraciones, como son la “gestión de facilitación” y la “gestión de fiscalización”. Se integra así en su derredor, una visión global e integrada de su operatoria.

La argumentación del hecho económico y su consecuencia tributaria, por aquello de que “el infractor a las leyes aduaneras es un evasor tributario”, adhiere a este enfoque sistémico y le otorga al modelo organizacional integrado otro sustento conceptual. El modelo de agencia única, resulta ser un emergente de esta visión, en la interpretación que su conformación contribuiría a dotarlo de una sinergia fundamental para el cometido, tanto en el plano de la facilitación como de la fiscalización, aspectos éstos comunes y concurrentes.

Entre los fundamentos para la definición del modelo argentino, según un informe del BID (1997), se mencionaron: “(...) a) la importancia creciente de las transacciones económicas con el exterior, la cual aconsejaba una visión integral de las actividades económicas de los contribuyentes; b) el hecho de que delitos en el campo aduanero inevitablemente se traducen en delitos tributarios; c) el papel que desempeñaba la Administración Nacional de Aduanas en la recaudación del IVA, Ganancias y Consumos específicos; d) la tendencia de las administraciones tributarias a superar la organización por impuestos y por funciones a favor de una organización por clientes; e) la existencia de economías de escala en áreas y funciones comunes, eliminando duplicaciones existentes, y f) la posibilidad de mejorar la atención a los contribuyentes y disminuir el costo del cumplimiento voluntario”.

A partir de lo expuesto, interesó conocer cómo los efectos de la implementación de un proceso económico de las características de una unión aduanera podían impactar sobre la administración aduanera y tributaria. En ese sentido se efectuó un recorrido por el caso centroamericano, y por el propio proceso MERCOSUR.

Allí vemos como los países centroamericanos tienen diferentes programas de desgravación arancelaria y otras normas de acceso al mercado, como reglas de origen y contingentes, en sus tratados de libre comercio negociados con terceros países, incluido el negociado con Estados Unidos y República Dominicana. Sin duda estas cuestiones tornan dificultoso el proceso de consolidación de la unión aduanera. Ante un cuadro de dichas características parecería conveniente detener el curso de nuevas negociaciones para avanzar en la integración sobre la base de las oportunidades actuales, como son los avances en la tecnología que posibilitan la integración de procesos administrativos, el intercambio de información y la interacción con contribuyentes, importadores, exportadores e inversionistas en un marco de mayor transparencia y seguridad.

El “Convenio de Compatibilización de los Sistemas Tributarios de los Estados Contratantes de la Unión Aduanera Centroamericana”, en sus “Considerandos”, afirma que la eliminación de las aduanas existentes entre los territorios de los Estados Contratantes demanda la adopción de un sistema de registro, control, liquidación y pago de los tributos asociados con las transacciones comerciales que se realicen dentro del territorio aduanero único, aplicando para tal efecto el principio de país de destino”. Asimismo, destaca que la supresión de las aduanas requiere que las administraciones tributarias y aduaneras emitan conjuntamente disposiciones que permitan la asistencia mutua y la cooperación técnica a efecto de fortalecer el combate contra el fraude, la evasión, la elusión tributaria, el contrabando y la defraudación aduanera, que ocasionan perjuicio a los intereses fiscales y al comercio en general, todo lo cual requiere compatibilizar gradualmente los sistemas tributarios de los Estados Contratantes.

El Convenio cierra buscando armonizar ciertas normas relativas a atribuciones de las administraciones tributarias, enfatizando en el intercambio de información, coordinación de grupos de combate al fraude, evasión y contrabando a nivel nacional y regional, etc., así como una remisión al sistema sancionador de cada país, adaptándolo a las nuevas figuras impositivas.

No queda duda de que el tránsito por esta vía de la armonización interna mínima constituye un paso esencial en el proceso de unión aduanera, siendo una debilidad la falta de traducción de las directivas contenidas en el Convenio en la legislación de los países centroamericanos.



Si analizamos el proceso MERCOSUR, su evolución permite observar un grado de avance sobre aspectos tales como: a) perfeccionamiento de la aplicación del arancel externo común, b) elaboración de un Código Aduanero MERCOSUR, c) profundización de la interconexión informática, d) eficientización del control aduanero, e) unificación de las declaraciones aduaneras, f) adecuación de los procedimientos en materia de valoración aduanera, g) armonización de los procedimientos en el campo de la aplicación de las reglas de origen comunitarias, y, h) elaboración de programas de formación aduanera comunes.

En cuanto a la problemática fiscal, a resultados de un trabajo realizado por una Comisión de Expertos Tributaristas, sobre la base de un informe de la Delegación Argentina relativo a “La armonización de los Impuestos Generales al Consumo en el MERCOSUR” (1993), esta se pronunció que “resulta aconsejable, al menos en el mediano plazo, la adopción del principio de imposición exclusiva en el país de destino con mantenimiento de las fronteras fiscales, teniendo en cuenta para ello, además, que es el que aplican respecto de las importaciones y exportaciones de bienes corporales muebles los impuestos vigentes en Argentina, Paraguay y Uruguay y el ICMS adoptado por las unidades de la República Federativa del Brasil, aun cuando en ese gravamen tal aplicación sea parcial y restringida respecto de las últimas operaciones mencionadas”

En el caso de la Unión Europea, el principio de tributación aplicable al comercio intrazona es el de “tributación exclusiva en país de destino”, aboliéndose las fronteras fiscales a fines de 1992, con la consolidación del mercado interior.

Las cuestiones precedentemente señaladas, en cuanto a su repercusión en las administraciones aduaneras y tributarias, si bien no definen respecto de sus modelos organizacionales, comportan actividades que tienden a una mayor interacción entre éstas, tanto en el plano de la cooperación y asistencia mutua –por caso realización de controles fiscales en las fronteras intracomunitarias por parte de las Aduanas, en razón de sus emplazamientos-, hasta el intercambio de información sobre operadores y operaciones con terceros países y de mercado interno, de modo de consistir en programas contra la evasión o elusión tributaria, el fraude aduanero y el contrabando.

Se ha visto a lo largo del proceso investigativo que coexisten distintos modelos de organización de las administraciones aduaneras y tributarias, las cuales, sin duda, responden a realidades políticas, sociales y económicas diversas. No obstante, la evolución operada en su cometido y los nuevos desafíos que enfrentan, otorgan validez al planteo de profundizar sobre sus esquemas funcionales, en pos de otorgarles mayor eficiencia. Así es como se encuentran en la agenda de debate de organizaciones internacionales como la OCDE, el CIAT y la propia OMA.

En resumen, se han señalado a lo largo del proceso investigativo, tres etapas que sin duda han impactado en la funcionalidad de las organizaciones aduaneras: la primera, relativa al proceso de “simplificación y armonización de los regímenes aduaneros” de modo de contribuir a la dinámica de crecimiento del comercio internacional; la segunda, relativa a la “reingeniería de procesos”, en pos de otorgar mayor celeridad, disminución de costos y transparencia en la gestión; y, la tercera, vinculada con la “gestión de control por administración de riesgo”, como forma de contribuir a un adecuado equilibrio entre la facilitación y el control, dado los nuevos escenarios surgidos en cuanto a aspectos de seguridad en la cadena logística, que posibiliten aumentar la certidumbre y la predictibilidad.

Pero el proceso no se agota; es así como a partir de su observación, conforme el recorrido investigativo, daría comienzo una nueva etapa, la cuarta, en donde interesa profundizar sobre las organizaciones, en términos de sus desempeños y modelos. Nuevos escenarios y desafíos, dan sustento a la búsqueda de esquemas que tiendan a una funcionalidad más sistémica, con soporte en desarrollos tecnológicos disponibles. El modelo de centralización de la administración aduanera y tributaria es un emergente de dicha concepción, y como tal se presenta como alternativa válida y superadora, en el juicio conclusivo de esta investigación.



Bibliografía

- ABAD, Alberto Remigio. "Integración Tributaria-Nuevos Enfoques-Nuevas Prácticas" Jornadas "Día de la Exportación". Buenos Aires, Argentina, 23 y 24 de agosto de 2005.
- ACUERDO DE RECIFE. "Controles Integrados en Frontera entre los Países del MERCOSUR. Normas de aplicación". Aprobado por el Consejo del Mercado Común, Dec.5/93. Ouro Preto, Brasil, 1993.
- ALINK M.H.J. y VAN KOMMER V.. "The Dutch Case. Description of the Dutch Tax and Customs". Gouda Quint, 1998.
- AFIP-AEAT. "Acuerdo de Cooperación en Materia Aduanera", entre la Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (España), Buenos Aires, 17 de octubre de 2000.
- AFIP/RECEITA FEDERAL. "Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria y Aduanera, entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil". Bs.As., 21 de abril de 2005.
- ALVAREZ, José M. y PALLETE. "La definición de Bruselas". Edición Contabilidad Moderna, Derecho Aduanero, Bs.As., t.II-B, pp. 582-583, 1970
- ASPIAZU, A. y NOCHTEFF, H. "Crecimiento y Equidad en la Argentina". Cap. 16. FIEL. Talleres Gráficos Leograf SRL, octubre de 2001.
- BELA BALASSA. *Teoría de la Integración Económica*. UTEHA. Mexico, 1964.
- BELA BALASSA. *El desarrollo económico y la integración*. Editorial del Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos, México, 1965.
- BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO - "El concepto de integración económica y sus distintas manifestaciones". - 1 CAP, 1977.
- CASTILLA, Manuel Domingo. "Mejores Prácticas y Futuro de las Aduanas". Trabajo Personal, basado en la experiencia de campo. División Fiscal del BID, 1997.
- CENTRO DE CAPACITACION DE LA EX ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS - ANA - "Manual N° 1 MERCOSUR", 1994.
- CENTRO INTERAMERICANO Y DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. "Manual para las Administraciones Tributarias". Ministerio de Finanzas, Países Bajos, julio de 2000.
- CEPE / UNCTAD .ECE / TRADE / 279; UNCTAD / SATE / TLB / 3. "Compendio de Recomendaciones sobre Facilitación del Comercio". Naciones Unidas. Nueva York y Ginebra, 2002.
- CHACON, Eric T. y LOPEZ, Ronald G. "El desempeño de las Agencias Tributarias y de las Aduanas en Centroamérica". Programa Regional "Centroamérica en la Economía Mundial del Siglo XXI": www.asies.org.gt/ca. Universidad para la Cooperación Internacional. Costa Rica, 2005.
- CHICHIZOLA Gabriela, HERRERA ALBRIEU Liliana y PEREYRA Beatriz. MERCOSUR. "Formación básica en Integración Regional; Ficha Técnica". Dirección Nacional de Capacitación. INAP. Buenos Aires, Argentina. (1998).
- CHUDNOVSKY D.; LOPEZ A. y PORTA F.. *Los límites de la apertura*. Alianza Editorial, 1996.
- CONVENCION DE KYOTO. "Sobre limitación y armonización de los regímenes aduaneros". Kyoto, 18 de noviembre de 1973.
- CONVENCION DE KYOTO. "Texto del Convenio de Kyoto revisado". Bruselas, 26 de junio de 1999.
- DANET, Michel. "Armonización Aduanera y Facilitación del Comercio Internacional". Periódico Electrónico del Departamento de Estado de Estados Unidos, vol. 5, N° 3, octubre de 2000.
- DANET, Michel. "Aduana y Competitividad". Simposio realizado en Buenos Aires, Argentina el 11 de mayo de 2001. Publicado por Editorial LA GACETA DEL DESPACHANTE, año 2 N° 37, Buenos Aires 16 de mayo de 2001.
- DIARIO OFICIAL DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS - "Código Aduanero Comunitario" - (octubre/92), Reglamento CEE n° 2913/ 92.
- DIAZ YUBERO, Fernando. "Procesos de Integración de la Administración Aduanera en la Administración Tributaria". Palma de Mallorca, España, noviembre de 1998.
- DIAZ YUBERO, Fernando y JUNQUERA VARELA, Raúl. "Procesos de Coordinación e Integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los Países Iberoamericanos y Propuestas de Futuro". Revista CIAT/ AEAT/IEF N° 20, enero de 2000.



- DIAZ YUBERO, Fernando y JUNQUERA VARELA, R. "Análisis de los procesos de Integración de las Administraciones de Tributos Internos y de las Aduanas". Madrid, España, marzo de 2004.
- DIAZ YUBERO, Fernando. "Seminario: Escenarios y Estrategias para la Administración Tributaria; Procesos de Integración de la Administración Tributaria Aduanera". Bs.As., Argentina, 6 de marzo de 2003.
- DIAZ YUBERO, Fernando. "La Transformación de la Administración Tributaria Española: La AEAT", Madrid, marzo de 2003.
- DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS DE FRANCIA. "La Función Gerencial de la Administración Tributaria en el Mundo Contemporáneo". Cuaderno de la Conferencia Técnica del Centro Panamericano de Administraciones Tributarias, pp. 10-55, París, 26 al 31 de octubre de 2002.
- DROMI, Roberto J. "Reforma del Estado y Privatizaciones ". Tomo I. Ed. Astra. Bs.As., 1991.
- DURBAN ACIEN, Jorge. "Sistema Aduanero". Aduanas Informa, N° 77, abril /junio de 1998. España.
- FIEL (Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas). "Crecimiento y Equidad en la Argentina". El sistema Impositivo Argentino - La Administración Tributaria, Parte III. pto.4 , Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.
- FIEL (Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas). "Crecimiento y Equidad en la Argentina". La Reforma del Estado y la Reforma Administrativa del Sector Público. Parte VI, pto. 16, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.
- FUAT M. Andic. *La integración latinoamericana en la década de los ochenta*. Capítulo Armonización tributaria e integración económica. Editado por el BID, 1984.
- GARBARINI, Jorge, "MERCOSUR. Principales acciones y experiencias de integración de los Países Miembros en el Campo de la Operativa Aduanera". Ponencia presentada en la XVI Reunión de Directores Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal. La Habana, Cuba, 30 de octubre al 3 de noviembre de 1995.
- HALPERIN, Marcelo. "Políticas de Integración Económica". MERCOSUR. Primera y Segunda Parte. Dirección Nacional de Capacitación, INAP, Buenos Aires, Argentina, 1997.
- JOVANOVIĆ, Juan Martín. *Customs Valuation and Transfer Pricing*. Ed. Kenwer Law International. Londres, Reino Unido, 2002.
- LASCANO, Julio Carlos. *El valor en aduana de las mercaderías importadas*. Editorial Osmar D. Buyatti, Argentina, julio de 2003.
- MENEM, C. y DROMI, R. *Reforma del Estado y Transformación Nacional*. Ed. Ciencias de la Administración SRL, Bs.As., 1990.
- MENDICOA, Gloria E. *Sobre Tesis y Tesistas*, Ed. Espacio; Buenos Aires, Argentina, 2003.
- OMC. *El Regionalismo y el Sistema Mundial de Comercio*. Sección 1, pp. 7-28. Ginebra, 1° de abril de 1995.
- OMC. *El comercio hacia el futuro*, 2da. edición, cap. 1 al 6, pp. 4 a 67. Ginebra, marzo de 1998.
- ONRUBIA FERNANDEZ, Jorge. "El Modelo Organizativo Institucional del Sector Público: La necesaria compatibilidad de los aspectos Micro y Macroeconómicos". Documento P.T. N° 6 / 96. V Congreso Nacional de Economía de España. Las Palmas de Gran Canaria, 5 al 7 de diciembre de 1995.
- OFICINA DE PUBLICACIONES OFICIALES DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. "La Comunidad Europea de 1992 en adelante". Luxemburgo, 1991. Catálogo N° CC - 60 - 91 - 385 - ES - C).
- ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. OMA. "Encuesta sobre tendencias y mejores prácticas en la reforma y modernización de las aduanas". Comité Técnico Permanente, 1997.
- ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. OMA. "Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Global". Documento aprobado en la Sesión Anual del Consejo, Bruselas, Bélgica, 23 de junio de 2005.
- PARLAMENTO EUROPEO - Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y de Política Industrial. "Informe sobre Propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la adopción de un programa de acción de la Aduana Comunitaria. Aduana 2000 (A 4-0239/95)" - 11 de octubre de 1995.
- PARLAMENTO EUROPEO - Comisión de investigación sobre el régimen de tránsito comunitario. "Informe definitivo y Recomendaciones". (A 4- 0053/97) - Estrasburgo, 20 de febrero de 1997.
- PEÑA, Félix. "Reflexiones sobre el MERCOSUR y su futuro". Fundación BankBoston, septiembre de 2002.



- PITA, Claudino (CIAT). "Las Administraciones Tributarias ante el Nuevo Milenio. Situación Actual y Necesidades de Reforma". Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas. Publicación Criterios Tributarios. Número Extraordinario. Año XIV. N° 132/133 Buenos Aires, Argentina.
- PREBISCH Raúl. *La crisis del desarrollo argentino*. Editorial Ateneo, Buenos Aires, 1986.
- PROTOCOLO DE OURO PRETO. "Aspectos institucionales y jurídicos del MERCOSUR". Aprobado por el Consejo del Mercado Común en Ouro Preto, Brasil, 17 de diciembre de 1994.
- REUNION DE EXPERTOS TRIBUTARISTAS INTERNACIONALES. "Escenarios y Estrategias para la Administración Tributaria". Pilar, Provincia de Buenos Aires - Argentina, 6 de marzo de 2003.
- XIX REUNION DE DIRECTORES NACIONALES DE ADUANAS DE AMÉRICA LATINA, ESPAÑA Y PORTUGAL. "Informe Final". Del 2 al 6 de noviembre de 1998 - Palma de Mallorca, España. Documento Oficial.
- XX REUNION DE DIRECTORES NACIONALES DE ADUANAS DE AMERICA LATINA, ESPAÑA Y PORTUGAL. "Informe Final". 25 al 29 de octubre de 1999. Cancún, Quintana Roo, México, Documento Oficial.
- RIOS RODRIGUEZ Humberto. Seminario "La Integración Comercial y su Dimensión Aduanera. Opciones de Políticas Públicas y Requerimientos de Gestión". Publicación del Centro de Formación para la Integración Regional, 1993.
- RODAS MELGAR, Haroldo. "El Estado Actual y las Perspectivas del Proceso de Integración Económica Centroamericana. Modelo de Desarrollo Territorial". 2004. www.sieca.org.gt/publico/nuevo/urgente.
- SALGADO PEÑA HERRERA Germánico - "Globalización e Integración hacia el siglo XXI" - *Globalización e Integración Latinoamericana*, año IV, N° 4, julio de 1998. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de La Plata.
- SHERMAN, Saul L. y GLASHOFF, Hinrich. "Customs Valuation". Comentary on the GATT Customs Valuation Code, ob.cit.p. 53. ICCPublishing Co., 1980.
- SOLARI María del Rosario. "Aduanas para el Siglo XXI". MERCOEX XIV - Consejo de Comercio Exterior del MERCOSUR- Grupo de Trabajo 1. Buenos Aires, 13 de septiembre de 1999.
- TORREALBA, A. "Informe sobre el Estado Actual de la Dirección General de Tributación, 30 de junio de 2003", Administración Tributaria, Centro de Estudios Tributarios -Investigaciones Jurídicas. SA, pp. 109-110, Costa Rica, 2003.
- VINER, Jacob. *The Customs Union Issue*, Carnegie Endowment for International Peace. Nueva York, 1950.
- WILLIAMSON, J. *What Washington Means by Policy Reform*. Institute for International Economics. Ed. Latin American Adjustment. Washington, 1990.
- ZABALJAUREGUI Javier. "El Funcionamiento de una Aduana Comunitaria". Informe técnico de compilación, relativo a una Pasantía en Italia efectuada en el marco de un Acuerdo de Cooperación UE/MERCOSUR. Presentado ante el CT N° 2 de Asuntos Aduaneros del MERCOSUR, y la Comisión Europea, octubre de 1995.
- ZOLEZZI, Daniel. "La Valoración en Aduana de la Ley 23.311". Editorial La Ley, t.1987-A, p. 971, Buenos Aires.
- GATT. "Acuerdo General de Aranceles y Comercio". 1947



Abreviaturas

- ✓ ACE: Acuerdo de Complementación Económica
- ✓ ACI: Areas de Control Integrado
- ✓ ACROSS: Sistema acelerado de apoyo a las operaciones de levante comercial.
- ✓ AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria de España
- ✓ AEC.: Arancel Externo Común
- ✓ AFIP : Administración Federal de Ingresos Públicos
- ✓ AFJP: Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones
- ✓ ALADI: Asociación Latinoamericana de Integración.
- ✓ ANA: Administración Nacional de Aduanas
- ✓ ARIM: Arancel Integrado MERCOSUR
- ✓ ATA: Agente de Transporte Aduanero
- ✓ ATIT: Acuerdo de Transporte Internacional Terrestre
- ✓ BID: Banco Interamericano de Desarrollo
- ✓ CAC: Código Aduanero Comunitario
- ✓ CADEX: Sistema Aduanero de Intercambio Automatizado de Datos
- ✓ CAM: Código Aduanero MERCOSUR
- ✓ CAUCA: Código Aduanero Uniforme Centroamericano
- ✓ CCA: Consejo de Cooperación Aduanera
- ✓ CEE: Comunidad Económica Europea
- ✓ CCM: Comisión de Comercio MERCOSUR
- ✓ CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
- ✓ CMC: Consejo del Mercado Común
- ✓ COMALEP: Convenio Multilateral de Aduanas de América Latina, España y Portugal
- ✓ COMIECO: Consejo de Ministros de la Integración Económica Centroamericana
- ✓ CSI: Iniciativa de Seguridad de Contenedores
- ✓ CUSDEC: Mensaje relativo a la Declaración en Aduana
- ✓ DGA: Dirección General de Aduanas
- ✓ DGI: Dirección General Impositiva
- ✓ DGRSS: Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.
- ✓ DUA: Documento Unico Aduanero
- ✓ DUAE: Documento Unico Aduanero Electrónico
- ✓ EDI: Intercambio Electrónico de Datos
- ✓ FMI: Fondo Monetario Internacional
- ✓ FIEL: Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas
- ✓ GATT: Acuerdo General de Aranceles y Comercio
- ✓ GMC: Grupo Mercado Común
- ✓ INDIRA: Intercambio de Informaciones de los Registros Aduaneros
- ✓ LEVANTE: Autorización Aduanera de retiro/salida de mercaderías de importación/exportación
- ✓ MARIA: Sistema de Registro Informático Aduanero Argentino
- ✓ MERCOSUR : Mercado Común del Sur
- ✓ MIC/DTA: Manifiesto Internacional de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero
- ✓ NCE: Nomenclatura del Comercio Exterior
- ✓ NCM: Nomenclatura Común MERCOSUR
- ✓ NALADISA: Nomenclatura de ALADI basada en el Sistema Armonizado
- ✓ NEI: Nuevas Economías Industrializadas del Sudeste Asiático
- ✓ OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- ✓ OIC: Organización Internacional del Comercio
- ✓ OMA: Organización Mundial de Aduanas
- ✓ OMC: Organización Mundial del Comercio
- ✓ PARNS: Sistema de notificación del levante previo a la llegada
- ✓ PASIM: Posición Arancelaria Sistema Informático MARIA
- ✓ RECAUCA: Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano
- ✓ RNS: Sistema de Notificación del Levante
- ✓ SA : Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías



- ✓ SIECA: Secretaría de la Integración Económica Centroamericana

- ✓ SIM: Sistema Informático María
- ✓ SINTIA: Seguimiento Informático del Tránsito Internacional Aduanero
- ✓ UA: Unión Aduanera
- ✓ UE: Unión Europea
- ✓ UNCTAD: Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo.
- ✓ ZLC: Zona de Libre Comercio

Javier Zabaljauregui.

Licenciado en Administración de Empresas; Magíster en Integración Latinoamericana, UNLP; Especialización en Legislación Técnica Aduanera, Fundación Getulio Vargas, Brasil; Formador de Formadores en Procesos de Integración-UE, Instituto de Estudios Fiscales del Reino de España; autor de diversas publicaciones; Director, Dirección de Cooperación, Subdirección General de Coordinación Técnico Institucional, AFIP.

Correo electrónico: jzabaljauregui@afip.gov.ar

Tesis defendida por el autor con fecha 25 de septiembre de 2007, para obtener el grado de Magíster en Integración Latinoamericana, habiendo el jurado recomendado su publicación.



ANEXO (Cuadros y Gráficos)

Gráfico 1

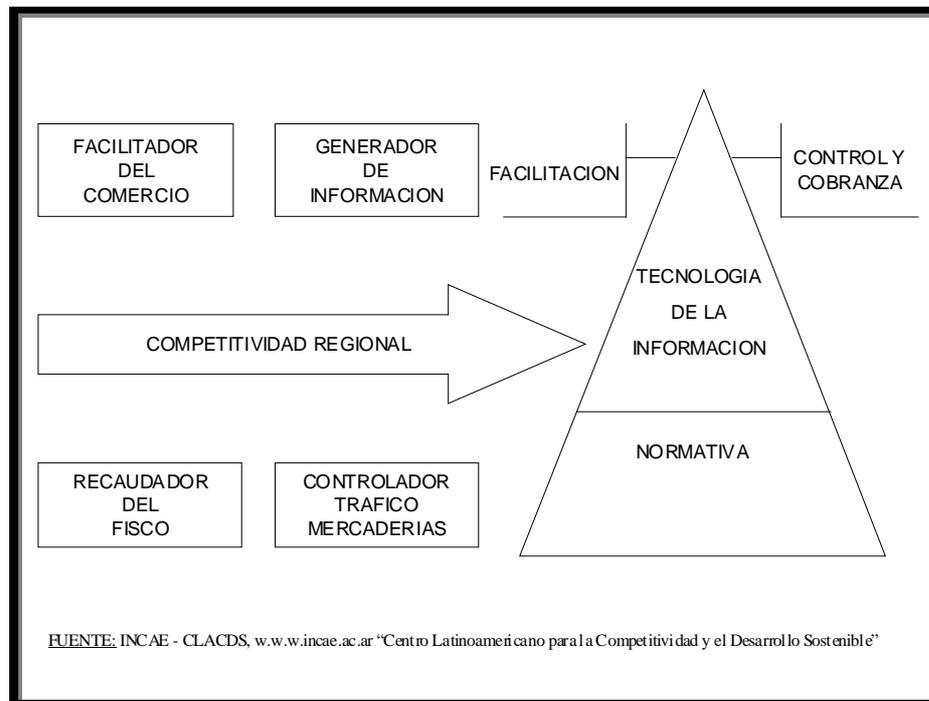




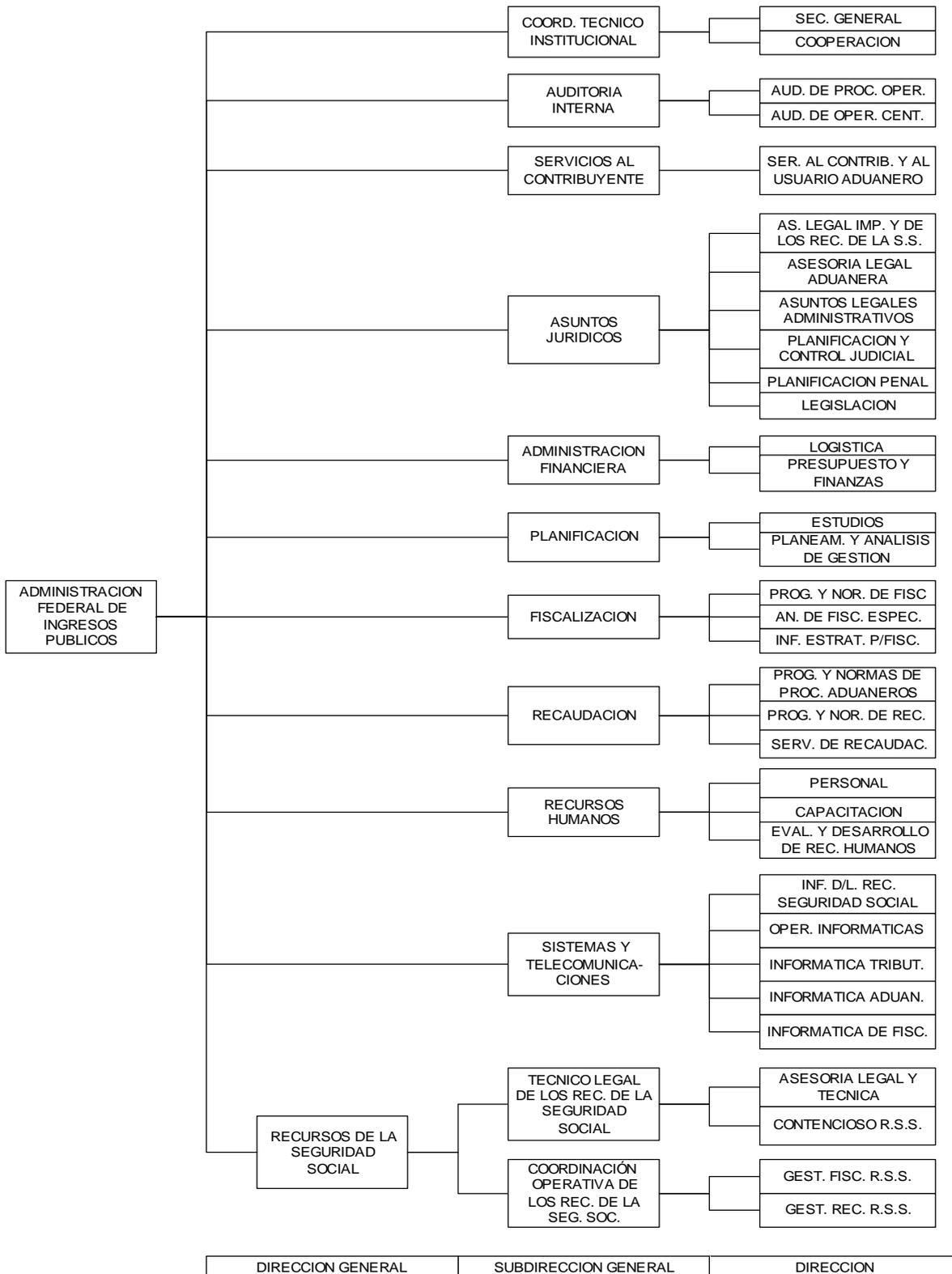
Gráfico 2. Estructura organizacional AFIP





Gráfico 3. Organigrama

ANEXO I
Decreto Nº 898/05





Continuación del organigrama:

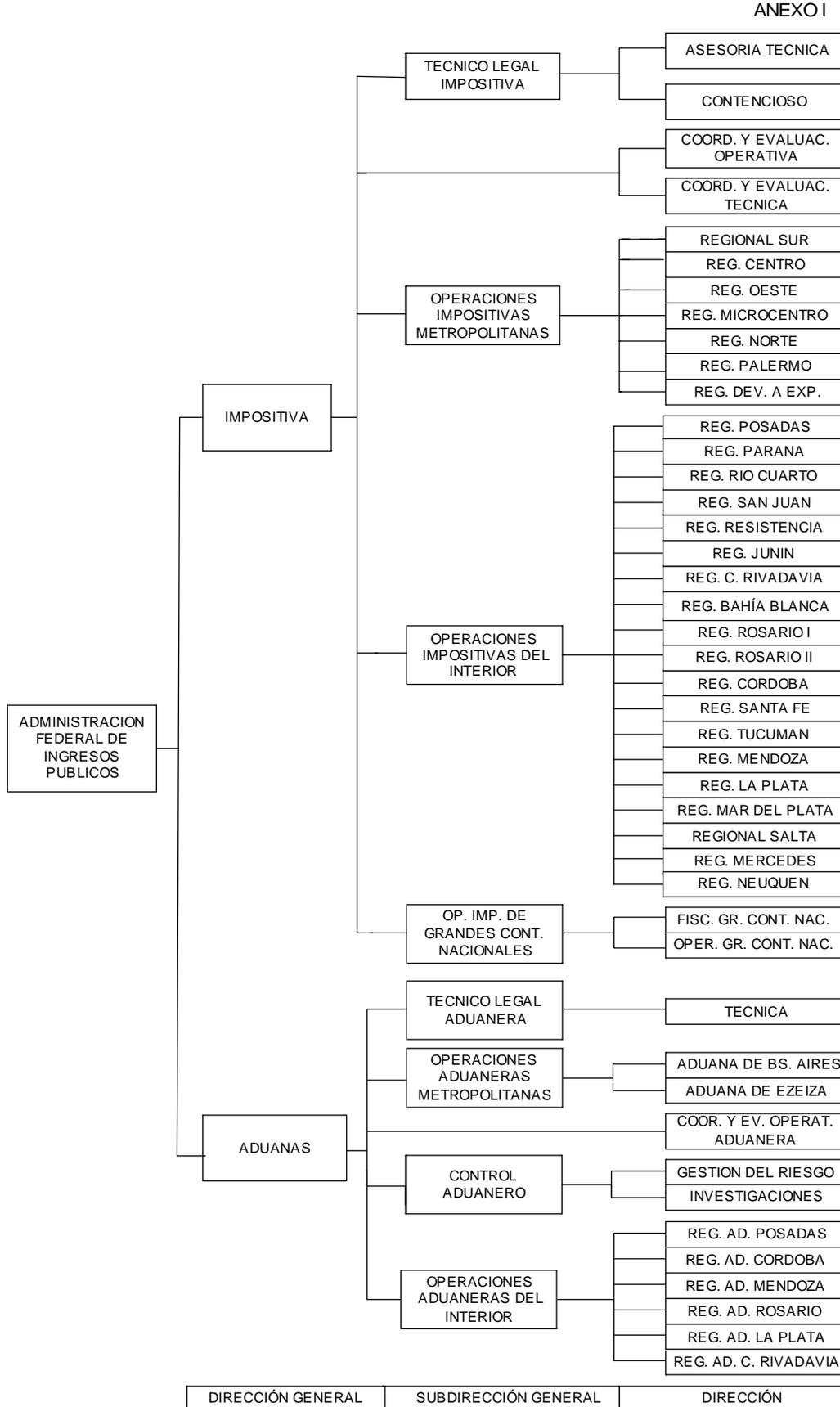


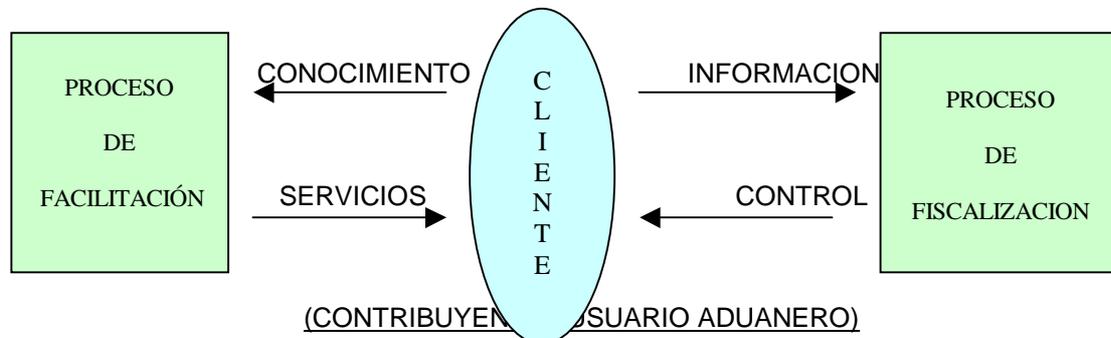


Gráfico 4

MODELO SISTEMICO

“El pensamiento sistémico participa de la existencia de un actor y la realidad que el mismo intenta objetivar”

UNIDAD CONCEPTUAL

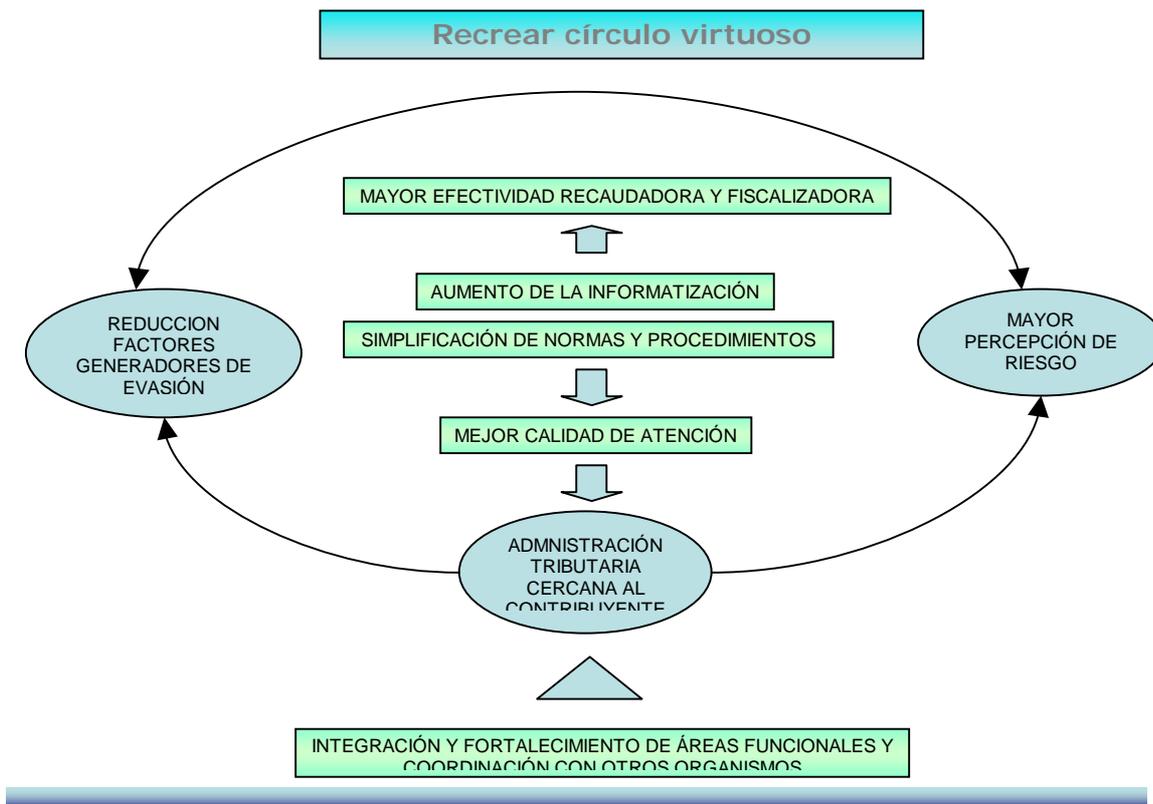


VISIÓN ORGANIZACIONAL: “ INSTITUCIÓN DE SERVICIO”

- Se abandona el presupuesto clásico de la objetividad.
- En lugar de considerarse una estructura definible como una realidad separada del sujeto, se plantea una entidad definible en su relación con ese sujeto. (núcleo conceptual).



Gráfico 5. Estructura organizacional - AFIP





Cuadro 1

Organización y Administración	Funciones Operativas	
	Funciones comunes a ambas administraciones	Funciones propias de la administración aduanera
Estrategia y formulación de políticas	Registro de contribuyentes	
Planificación, financiamiento, recursos	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios al contribuyente: <ul style="list-style-type: none"> • Educación al contribuyente • Asistencia al contribuyente • Facilitación del cumplimiento voluntario • Procesamiento de declaraciones y pago 	Facilitación del comercio
Monitoreo y evaluación		
Coordinación	Monitoreo de recaudadores y retenedores	
Administración financiera Administración de personal Administración de la Tecnología de la Información.	Recolección de información sobre transacciones gravables: <ul style="list-style-type: none"> • Información de terceros • Operaciones de inteligencia • Investigación, decomiso, allanamientos 	
Administración de recursos	Auditoría e investigación	
Control interno	Recaudación	
Anticorrupción	Materia legal y judicial: <ul style="list-style-type: none"> • Legislación • Procesos recursivos • Estudios fiscales 	
Relaciones externas	Análisis de riesgo y selección de casos para auditoría e investigación fiscal	
		Análisis de riesgo y selección de casos para inspección física de vehículos o mercancías: <ul style="list-style-type: none"> • Inspección física de carga, equipaje, naves, aeronaves y vehículos • Operaciones de combate al contrabando
		Monitoreo y control de depósitos aduaneros (almacenes fiscales, bodegas habilitadas, zonas francas)
		Controles en protección de los derechos de propiedad intelectual (medidas en frontera)
FUENTE: Trabajo de investigación sobre “El desempeño de las Agencias de Administración Tributaria y de las Aduanas en Centroamérica”. Eric Thompson Chacón y Ronald Garita López. Universidad para la Cooperación Internacional. Costa Rica, 2005.		



Cuadro 2

SECTOR ENERGIA	
EMPRESA	INSTRUMENTOS
Yacimientos Petrolíferos Fiscales (YPF)	<ul style="list-style-type: none">• Concesión, asociación y/o contratos de locación en áreas de exploración y explotación• Sociedades mixtas para áreas de recuperación asistida• Ordenamiento institucional empresario
Gas del Estado	<ul style="list-style-type: none">• Transferencia de redes de distribución a jurisdicciones provinciales o municipales• Ordenamiento institucional empresario• Concesión de servicios de distribución y comercialización
Yacimientos Carboníferos Fiscales (YCF)	<ul style="list-style-type: none">• Privatización parcial• Concesión• Ordenamiento institucional empresario
Agua y Energía Eléctrica (A y EE)	<ul style="list-style-type: none">• Ordenamiento institucional empresario• Concesión de servicios de distribución y comercialización
Hidroeléctrica Norpatagónica SA (HIDRONOR) y otras empresas nacionales generadoras de energía.	<ul style="list-style-type: none">• Ordenamiento institucional empresario
Servicios Eléctricos del Gran Buenos Aires (SEGBA)	<ul style="list-style-type: none">• Concesión de servicios de distribución y comercialización
Casa de Piedra	<ul style="list-style-type: none">• Concesión total o parcial
SECTOR COMUNICACIONES	
EMPRESA	INSTRUMENTOS
Empresa Nacional de Telecomunicaciones (ENTEL)	<ul style="list-style-type: none">• Concesión.• Privatización.
Empresa Nacional de Correos y Telégrafos (ENCo.Tel.)	<ul style="list-style-type: none">• Concesiones
L.S. 84 TV Canal 11 L.S. 85 TV Canal 13 L.R. 3 Radio Belgrano L.R. 5 Radio Excelsior Medios de comunicación administrados por el Estado (excepto ATC, LRA 1, RAE y emisoras del Servicio Nacional de Radiodifusión)	<ul style="list-style-type: none">• Privatización



SECTOR DEFENSA	
EMPRESA	INSTRUMENTOS
Talleres Navales Dársena Norte SA (TANDANOR) Forja Argentina SA Carboquímica Argentina Petroquímica Río Tercero Polisur SM Monómeros Vinílicos SM Petropol SM Induclor SM Planta Industrial (ley 19.123)	<ul style="list-style-type: none">• Privatización.
SECTOR TRANSPORTES	
EMPRESA	INSTRUMENTOS
Aerolíneas Argentinas (AA)	<ul style="list-style-type: none">• Privatización total o parcial.
Operadora Mayorista de Servicios Turísticos (OPTAR)	<ul style="list-style-type: none">• Privatización.
Buenos Aires Catering (BAC)	<ul style="list-style-type: none">• Privatización.
Empresa Líneas Marítimas Argentinas (ELMA)	<ul style="list-style-type: none">• Privatización total o parcial.
Conarsud Asesoramiento y Consultoría SA	<ul style="list-style-type: none">• Privatización
Dirección Nacional de Vialidad (DNV)	<ul style="list-style-type: none">• Concesiones parciales o totales de reparación y mantenimiento de la red troncal vial nacional y obras de infraestructura especiales• Transferencia de rutas nacionales de interés provincial a jurisdicciones provinciales
Ferrocarriles Argentinos (FA)	<ul style="list-style-type: none">• Concesión de transporte de pasajeros y carga, infraestructura y servicios
Administración General de Puertos (AGP)	<ul style="list-style-type: none">• Concesión total o parcial de puertos o instalaciones portuarias principales o accesorias• Descentralización• Provincialización
Subterráneos de Buenos Aires	<ul style="list-style-type: none">• Privatización• Concesión total o parcial



SECTOR SANEAMIENTO	
EMPRESA	INSTRUMENTOS
Obras Sanitarias de la Nación (OSN)	<ul style="list-style-type: none">• Transferencia a jurisdicciones provinciales o municipales• Creación de un ente tripartito con Municipalidad de Buenos Aires y Provincia de Buenos• Concesión de servicios de distribución y comercialización
Cinturón Ecológico Área Metropolitana Sociedad del Estado (CEAMSE)	<ul style="list-style-type: none">• Privatización• Concesión total o parcial

SECTOR PRODUCCION Y OTROS	
EMPRESA	INSTRUMENTOS
Junta Nacional de Granos	<ul style="list-style-type: none">• Privatización o concesión total o parcial de elevadores terminales portuarios y unidades de campaña
Casa de Moneda	<ul style="list-style-type: none">• Concesión
Compañía Azucarera Las Palmas	<ul style="list-style-type: none">• Privatización total o parcial
Servicios de prestaciones culturales, recreativas y mantenimiento urbano de la Municipalidad de Buenos Aires	<ul style="list-style-type: none">• Privatización• Concesión total o parcial.

Cuadro 3

Características de la actividad DGA - DGI		
	Aduana	DGI
Atención sobre	Mercaderías	Documentos
Momento	Ex ante Ex post	Ex post
Procesamiento	Continuo	Por lotes



Cuadro 4

CARACTERÍSTICAS DE LA UNIÓN ADUANERA CENTROAMERICANA AVANCES Y COMENTARIOS A LA LUZ DE LA ORGANIZACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA

Libre movilidad de bienes	Avances
<i>Las mercancías que ingresen por cualquier frontera exterior de la Unión Aduanera circularán libremente entre los Estados miembros de esa Unión.</i>	<p>El paso de bienes (originarios y no originarios) a través de las fronteras centroamericanas se ha agilizado cada vez más mediante diversos esquemas de facilitación (aduanas integradas, periféricas, yuxtapuestas, etc.).</p> <p>La circulación de bienes originarios se da bajo libre comercio con algunas excepciones: azúcar, café tostado y sin tostar, derivados del petróleo, alcohol etílico, bebidas alcohólicas destiladas.</p>
<p>En la Unión Aduanera los bienes circularían libremente entre los países miembros, el primer contacto del control aduanero se efectúa en las fronteras de la Unión (aéreas, marítimas y terrestres), aunque permanecen oficinas aduaneras interiores de acuerdo con los requerimientos de control y facilitación. La libre movilidad de bienes plantea exigencias nuevas a la administración aduanera (control del tránsito) que debe coordinar con la administración tributaria para controlar su uso y consumo de mercancías en cuanto tengan interés fiscal.</p>	

Libre movilidad de servicios	Avances
<i>Se refiere al comercio de servicios, especialmente los relacionados al comercio de bienes.</i>	<p>Se suscribió el Tratado sobre Inversión y Comercio de Servicios el 24 de marzo de 2002, sobre servicios e inversión entre los países centroamericanos. Existen diversos instrumentos internacionales suscriptos por los países con el mismo objeto, siendo el más reciente el Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica, República Dominicana y Estados Unidos, que regula temas como servicios, servicios financieros, inversión, comercio electrónico, telecomunicaciones.</p>
<p>Los servicios podrían ser objeto de interés fiscal para las administraciones tributarias, no así para las administraciones aduaneras, salvo por razones excepcionales. Por ejemplo, casos de prestación de servicios de transporte aduanero de mercancías, serían de interés para las aduanas únicamente de forma subsidiaria, como controladoras de los regímenes de tránsito o importación temporal de vehículos y mercancías y el cumplimiento de formalidades aduaneras por parte de auxiliares de la función pública aduanera prestadores de servicios para terceros. Otro caso es el de las mercancías relacionadas con el comercio electrónico, por ejemplo en el tema de valoración en aduanas de mercancías que contengan software o música.</p>	



Arancel Externo Común	Avances
<p><i>Para el adecuado funcionamiento de la Unión Aduanera es requisito que los aranceles que paguen las mercancías provenientes u originarias de otros países no miembros sean los mismos independientemente del país en que se van a consumir o utilizar. De lo contrario, esas mercancías podrían ingresar por el país que no tiene arancel o tiene el más bajo y circular libremente hacia los otros.</i></p>	<p>Se han logrado acuerdos para fijar los siguientes niveles arancelarios: 0% para bienes de capital y materias primas, 5% para materias primas producidas en Centroamérica, 10% para bienes intermedios producidos en Centroamérica, 15% para bienes de consumo final.</p> <p>De lo anterior se exceptúan a los productos agropecuarios arancelados en la Ronda Uruguay y algunos pocos bienes industriales. El Arancel Centroamericano tiene acuerdos de armonización de aproximadamente el 94% de las líneas arancelarias (Parte I), aproximadamente el 6% de las líneas arancelarias no están armonizadas (Parte II). Los rubros no armonizados son, entre otros, los productos agrícolas, medicamentos, algunos derivados de petróleo, abonos, algunos productos de madera y vehículos.</p> <p>También se excluyen las mercancías sujetas a reglas de acceso al mercado negociadas por los países centroamericanos en el marco de tratados de libre comercio con terceros países.</p>
<p>Alcanzar un arancel externo común no es tarea de las administraciones de aduanas o tributarias. Sin embargo, el arancel debe estructurarse y administrarse de forma eficiente y transparente para no complicar la gestión de la administración aduanera y tributaria</p>	

Administración aduanera común	Avances
<p><i>En una unión aduanera la tendencia es a una única administración aduanera supranacional.</i></p>	<p>Un Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento vigentes, (Resoluciones 85-2002 y 101-2002 de COMIECO) y un reglamento que desarrolla normas de valoración aduanera del GATT, (Resolución Nº 115-2004 COMIECO).</p> <p>Manual Único de Procedimientos Aduaneros.</p> <p>Proyecto de Legislación sobre Contrabando y Defraudación Aduanera.</p> <p>Análisis del Reglamento sobre el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional.</p> <p>Operación de aduanas periféricas y el establecimiento de ventanillas integradas entre aduanas fronterizas.</p>
<p>Esta es la característica de la Unión Aduanera Centroamericana de mayor responsabilidad y exigencia para las administraciones aduaneras y tributarias.</p>	



Mecanismo de recaudación, administración y distribución de los ingresos tributarios	Avances Propuesta técnica de estructuras técnicas armonizadas de impuestos aplicables en las importaciones y transacciones intrarregionales. Propuesta técnica de mecanismo de recaudación y distribución de los ingresos. Propuesta técnica de "Convenio de Compatibilización de los Sistemas Tributarios de los Estados Contratantes de la Unión Aduanera". Proyecto de Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica.
<i>Los países colaboran entre sí para que los ingresos por concepto de aranceles se recauden adecuadamente y se distribuyan conforme hayan previamente acordado.</i>	
<p>Si bien es cierto que el tema ha sido tratado a nivel técnico, las decisiones en cuanto a las reformas de las legislaciones tributarias y los reglamentos ejecutivos, son resorte de instancias superiores.</p> <p>Las administraciones aduaneras y las tributarias se verán impactadas por las decisiones que se tomen. Mecanismos inadecuados dificultarán la gestión administrativa.</p>	
Política comercial externa común	Avances Revisión del reglamento de origen de las mercancías y otros reglamentos. Conversaciones sobre la homologación de los compromisos diferentes contraídos por alguno o algunos de los países centroamericanos, en el marco de la Organización Mundial del Comercio o en los tratados bilaterales de libre comercio. Mecanismos de negociación conjunta en los procesos que actualmente se encuentran en las etapas de negociación y en las futuras negociaciones comerciales.
<i>Una unión aduanera presupone que los países acuerdan mantener una misma política comercial frente a terceros bloques comerciales o países.</i>	
<p>No es competencia de las administraciones aduaneras o tributarias, pero evidentemente influyen en la forma en que éstas deben organizarse para verificar el cumplimiento de las normas que regulan esas políticas.</p>	



Normativa comercial uniforme	Avances
<p><i>Dado que las mercancías que ingresan por cualquier país circulan libremente en el territorio de la Unión Aduanera, las normas nacionales que regulan ese ingreso deben informarse.</i></p>	<p>Reconocimiento mutuo de los registros sanitarios de alimentos y bebidas originarias y procesadas, medicamentos y productos afines, vigente en cuatro países (excepto para Costa Rica).</p> <p>Reconocimiento mutuo de registros de importador y distribuidor de hidrocarburos.</p> <p>Avances en cuanto a la armonización de las normas técnicas para cilindros, válvulas y reguladores utilizados en el envasado de gas licuado de petróleo, así como en las normas de transporte y almacenamiento de hidrocarburos.</p> <p>Avance en la homologación de criterios y procedimientos de aplicación de las medidas sanitarias y fitosanitarias, así como en los mecanismos de cooperación institucional.</p> <p>Armonización de medidas de normalización; se han aprobado criterios y procedimientos en materia de medidas sanitarias y fitosanitarias así como formatos y se ha eximido de autorización de importación y certificado sanitario para el comercio de 469 productos y subproductos de origen vegetal.</p> <p>Aprobación de estándares de calidad para semillas en agroquímicos, seis requisitos, procedimientos y protocolos para el comercio de insumos agropecuarios.</p>
<p>La política comercial no es competencia de las administraciones aduaneras o tributarias, aunque las aduanas son sus ejecutoras y puedan colaborar en alguna medida en cuanto de ellas dependa el diseño o implementación de instrumentos de ejecución de esa política como es el arancel de aduanas.</p>	
<p>Fuente: Trabajo de investigación sobre "El desempeño de las Agencias de Administración Tributaria y de las Aduanas en Centroamérica". Eric Thompson Chacón y Ronald Garita López. Universidad para la Cooperación Internacional. Costa Rica, 2005.</p>	