

**Tipo de documento:** Tesis de maestría

*Maestría en Derecho Tributario*

## **Los impuestos a los consumos específicos sobre las importaciones frente al principio de Trato Nacional del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.**

**Autoría:** Coronel de la Torre, Felipe Guillermo

**Año de defensa de la tesis:** 2023

### **¿Cómo citar este trabajo?**

Coronel de la Torre, F. (2023) "*Los impuestos a los consumos específicos sobre las importaciones frente al principio de Trato Nacional del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*". [Tesis de maestría. Universidad Torcuato Di Tella].

Repositorio Digital Universidad Torcuato Di Tella

<https://repositorio.utdt.edu/handle/20.500.13098/12224>

El presente documento se encuentra alojado en el Repositorio Digital de la Universidad Torcuato Di Tella bajo una licencia Creative Commons Atribución-No Comercial-Compartir Igual 4.0 Argentina (CC BY-NC-SA 4.0 AR)

Dirección: <https://repositorio.utdt.edu>



## **Maestría en Derecho Tributario**

# **“Los impuestos a los consumos específicos sobre las importaciones frente al principio de Trato Nacional del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio”**

- **Alumno: Felipe Guillermo Coronel de la Torre**
- **Director: Juan Martín Sanz**
- **Lugar y fecha: Ciudad Autónoma de Buenos Aires – 17/08/2023.**

## Índice

### **1.- Introducción**

- I. Antecedentes
- II. Actualidad

### **2. Objeto**

### **3. Los impuestos internos:**

- I. Elementos esenciales del impuesto.
- II. Características principales.
- III. Carácter monofásico del impuesto. La excepción en la importación.

### **4. El impuesto al consumo en productos importados.**

### **5. El carácter extrafiscal del impuesto al consumo específico.**

### **6. El principio de no discriminación del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (G.A.T.T).**

#### **I.El principio de Trato Nacional:**

- i) Panorama histórico.
- ii) Concepto.

### **7. Jurisprudencia:**

- I. Cermac S.A. c/ D.G.I. s/ repetición.
- II. Autolatina Arg. S.A. c/ Dirección General Impositiva.
- III. Levin, Ernesto Ariel c. DGI C/ Dirección General Impositiva.
- IV. Volkswagen Argentina SA c/ Fisco Nacional DGI s/ Dirección General Impositiva.

### **8. Conclusiones finales**

- I. La CSJN y el Acuerdo GATT
- II. Conclusión

### **9. Bibliografía de consulta y fuentes de investigación.**

## 1) Introducción

### I.- Antecedentes

La independencia de la república Argentina transitó por un largo período cuyo objetivo era el logro de la unidad nacional. La búsqueda de tal ansiada unión supuso conllevar a múltiples enfrentamientos internos en miras a concebir un Estado Nacional organizado, superando los intereses particulares que hasta ese momento seguían en cabeza de la provincia de Buenos Aires por sobre el resto del país. Siendo uno de los ejes de tal discrepancia la percepción y administración de los tributos aplicados al ingreso y egreso de mercaderías despachadas por el puerto de Buenos Aires. En ese sentido, la independencia atravesó por situaciones extraordinarias y sensibles, como fue la Guerra con Paraguay (1864/1870) o la epidemia de la fiebre amarilla (1871).

Toda organización estatal a partir de la independencia que impulsa una nación encuentra la necesidad de obtener recursos para llevar adelante sus fines. En orden a ello, los tributos son de vital importancia para la independencia de cualquier Estado. Así lo supo destacar Juan Bautista Alberdi al afirmar que sin recursos no existía gobierno<sup>1</sup>.

Hasta 1891 el Estado Nacional se solventaba con los recursos que adjudicaba el artículo cuarto de nuestra Constitución Nacional (CN), es decir, con los Derechos de Importación y Exportación, venta o locación de tierras de propiedad nacional, renta de correo, empréstito y operaciones de crédito y demás contribuciones. Sin embargo, más del 90% de los recursos tributarios se originaban en el comercio exterior y el 80% pertenecía a Derechos de Importación, observándose una clara vulnerabilidad al sistema fiscal, debido a las fluctuaciones propias que se producen ante conductas anticíclicas que devienen de políticas económicas. Esta limitación y dependencia que conlleva los tributos reconocidos como derechos aduaneros, fue la que provocó la crisis en los tiempos de la presidencia de Nicolás Avellaneda<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Alberdi, Juan Bautista, Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina, Buenos Aires, Besanzón, 1858, pág. 138.

<sup>2</sup> García Belsunce, Horacio A, Díaz Vicente Oscar (directores), Historia de la Tributación Argentina (1810 – 2010), Buenos Aires, Ed. Errepar, 2011.

Tal situación fue gestando la idea de culminar con una dependencia de carácter exclusivo sobre la renta aduanera, instaurado como única pauta de enriquecimiento nacional. Así es que las corrientes proteccionistas, que en Europa y en los Estados Unidos ya se habían impuesto sobre el librecambismo, visualizaron adeptos en Argentina, propulsadas por Vicente Fidel López<sup>3</sup> (1815-1903), quien había entusiasmado a muchos discípulos, entre los cuales se encontraba Carlos Pellegrini.

A causa de la crisis económica en 1890, con la presidencia de Carlos Pellegrini, se aprueba y pone en vigencia la Ley 2.774, facultando la recaudación de impuestos en el interior del país sobre determinadas actividades económicas. Esta ley se fue renovando anualmente hasta 1894, año en que se debate sobre la validez de esta imposición, para luego admitirse la facultad de establecerse sin límite temporal. Consecuentemente y luego de reiteradas renovaciones anuales, se aprueba la posibilidad de establecerse los impuestos internos sin la preexistencia de un plazo límite. En ese entonces solamente se encontraba gravada la transferencia respecto a fósforos, alcoholes, cervezas, vinos, como así las primas de las compañías de seguros y las utilidades de empresas extranjeras, lo que ha llevado a reconocer tal tributo con la denominación de “Impuestos Internos”, pese a que resulte un impuesto al consumo específico.

Así mediante Ley 3764 (16.01.1899) se dispuso el sistema de recaudación de los Impuestos Internos y la fiscalización e inspección de las industrias afectadas por estas<sup>4</sup>.

## II.- Actualidad

---

<sup>4</sup> Reglamentándose por Decreto 4700/68 (B.O.10.9.1968), Decreto 4890/73 (B.O.17.9.1973), Decreto 3426/76 (B.O.30.12.1976), Decreto 3944/77 (B.O.13.1.1978), Decreto 2682/79 (B.O.30.10.1979), Decreto 875/80 (B.O.2.5.1980), Decreto 1838/80 (B.O.12.9.1980), Decreto 212/81 (B.O.14.5.1982), Decreto 930/82 (B.O. 14.5.1982), Decreto 157/93 (B.O.26.01.1983), Decreto 3092/83 (B.O.29.11.1983), Ley 23.047 (B.O.27.02.1984), Decreto 2220/85 (B.O.21.11.1985), Decreto 914/86 (B.O.13.06.1986), Ley 23.350 (B.O.10.09.1987), Decreto 1198/87, (B.O.31.07.1987), Decreto 593/91 (B.O.11.04.1991), Decreto 611/91 (B.O.11.04.1991), Decreto 1000/91 (B.O. 30.05.1991), Decreto 1084/91 (B.O.7.06.1991), Decreto 283/92 (B.O.6.03.1982), Decreto 2664/92 (B.O.31.12.1992), Decreto 2665/92 (B.O.31.12.1992), Decreto 85/93 (B.O.28.01.1993) Decreto 955/93 (B.O. 13.05.1993), Decreto 1010/93 (B.O. 20.05.1993), Decreto 1188/93 (B.O. 16.06.1993), Ley 24.428 (B.O.10.01.1995), Decreto 105/95 (B.O.30.01.1995), Decreto 740/95 (B.O. 01.06.1995), Decreto 741/95 (B.O.01.06.1995), Decreto 742/95 (B.O.01.06.1995), Decreto 1035/95 (B.O.19.01.1996), Decreto 403/96 (B.O.15.04.1996), Decreto 404/96 (B.O.15.04.1996).

En la actualidad los Impuestos Internos son regulados por la ley 24.674<sup>5</sup> (B.O.16.08.1996), mediante esta norma se sustituyó el texto ordenado en 1979, estableciendo aspectos sustanciales para la determinación de este gravamen, a saber: Los hechos impositivos, la base imponible, los sujetos obligados y los productos alcanzados. Precisando que los productos importados estarán gravados con excepción de los que se introdujeran al país por la vía del régimen especial de equipaje y tendrán el mismo tratamiento fiscal que los productos similares nacionales, tanto en lo relativo a las tasas aplicables como en cuanto al régimen de exenciones, quedando derogada toda disposición que importe un tratamiento discriminatorio en razón del origen de los productos<sup>6</sup>. A pesar de ello, la norma diversifica entre productos importados y nacionales. Diferenciación que detenta como objetivo la guarda de una finalidad extrafiscal, procurando la protección de la industria nacional.

Ahora bien, respecto a materia de importación, es preciso destacar que, Argentina suscribió e incorporó a su derecho positivo el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), conforme la Ley 24.425 (B.O.05.01.1995). Tal marco internacional tiene como objeto establecer pautas neutras buscando garantizar el libre comercio, propiciando una integración y desterrando las barreras en la interrelación comercial entre los Estados Miembros de lo que hoy se conoce como la Organización Mundial de Comercio (OMC).

En este sentido, el Acuerdo GATT se sostiene sobre preceptos que buscan promover el libre comercio, así el art. III establece la no discriminación, mediante el principio de Trato Nacional.

## 2) **Objeto**

---

<sup>5</sup> Modificaciones introducidas por la Ley 25.239 (B.O.31.12.1999) y la Ley 26.467 (B.O.09.01.2009).

<sup>6</sup> Artículo 9º: Los productos importados gravados por la ley –con excepción de los que se introdujeran al país por la vía del régimen especial de equipaje- tendrán el mismo tratamiento fiscal que los productos similares nacionales, tanto en lo relativo a las tasas aplicables como en cuanto al régimen de exenciones, quedando derogada toda disposición que importe un tratamiento discriminatorio en razón del origen de los productos.

Habiéndose precisado el marco normativo en el contexto actual para la determinación de los Impuestos Internos, como también el Acuerdo del GATT como parte de las normas que resultan aplicarse para el análisis del presente trabajo, resulta propicio destacar que el objeto de esta investigación reside en observar, partiendo de la Ley 24.674 y del Principio de Trato Nacional, si se estaría en presencia de una discriminación, como consecuencia de la diferenciación que existe entre productos nacionales e importados al momento de aplicar el Impuesto Interno.

Para llegar a su conclusión, partiremos desde lo general a lo específico, teniendo en cuenta la ley 24.674 y la Ley 24.425 (Acuerdo GATT). Procurando abastecer la deducción final con aquellos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y decisiones de la Organización Mundial de Comercio (OMC). Para luego arribar al desenlace sobre el problema planteado y determinar si la divergencia que dispone la ley de Impuestos Internos entre productos nacionales e importados vulneraría el principio de Trato Nacional que refiere el Acuerdo del GATT.

En este sentido, el presente trabajo está encaminado a lograr desentrañar el siguiente interrogante: *¿Las distinciones que realiza la Ley de Impuestos Internos, entre mercadería importada y nacional, se contraponen con el principio de Trato Nacional dispuesto por el Acuerdo General sobre los Aranceles Aduaneros y Comercio (Ley 24.425)?*

En miras a tal objetivo, hemos de observar el nuevo contexto internacional, iniciado con posterioridad a la segunda guerra mundial y producto de los efectos propios de la globalización, teniendo en consideración que el objetivo central es lograr una mayor interacción de las naciones en materia comercial. Así, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) ha contribuido a promover la libertad del comercio internacional aplicando, en carácter obligatorio, reglas armónicas, neutras, facilitadoras, previsibles y alejadas de toda acción restrictiva o discriminatoria.

Así entonces, se procederá a un estudio global del Impuesto Interno y las importaciones, teniendo en cuenta para el análisis el principio de no discriminación, propio de los fines de la Organización Mundial de Comercio (OMC), revisando su contexto histórico y objetivos. Aludiendo para ello a las reglas que componen tal finalidad, haciendo especial

énfasis en aquella premisa, de Trato Nacional, amparada por el artículo 3 del Acuerdo GATT<sup>7</sup>. Recordando que, sin perjuicio a los diversos temas que se trataran, el presente trabajo se concentra en la posible discriminación y trasgresión al tratamiento nacional de los impuestos al consumo en las importaciones, con estrecha relación a las disposiciones que vierte el Acuerdo General sobre los Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT - Ley 24.425).

### 3) Los impuestos internos

#### I) Elementos esenciales del impuesto

Desde el punto de vista del Derecho Tributario Material o Sustantivo, no puede haber tributo sin ley previa: *nullum tributum sine lege: no taxation without representation*. En esa línea Villegas destaca que, por el Principio de Legalidad o Reserva de Ley en materia tributaria, la ley no debe limitarse a proporcionar “directivas generales” de tributación, sino que ella debe contener, al menos, con los elementos básicos y estructurantes del tributo<sup>8</sup>. Con relación a los elementos esenciales que debe precisarse para la determinación de un tributo existen ciertas diferencias doctrinarias, pero es relevante mencionar que, a pesar de tales discrepancias, conviven en una gran coincidencia aquellos puntos más sobresalientes.

Así, mientras el Dr. Héctor Villegas sostiene que, los elementos básicos, son: 1) La configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se le atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable); 4) los elementos necesarios para la fijación del quatum, es decir, la base imponible y alícuotas; 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.<sup>9</sup> Por su parte, el Dr. Dino

---

<sup>7</sup> Código Aduanero, art. 2: 1. Territorio aduanero es la parte del ámbito mencionado en el artículo 1, en la que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones. 2. Territorio aduanero general es aquél en el cual es aplicable el sistema general arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones.

<sup>8</sup> García Vizcaíno, Catalina, Manual de Derecho Tributario, Pág.. 306, 6ta edificio, ed. Abeledo Perrot.

<sup>9</sup> Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Ed. Depalma – Bs. As. – 5ta ed. pág.. 193.

Jarach mantiene una tesis amplia y menos restrictiva, considerando que el contenido mínimo que debe tener un tributo es el hecho imponible, los sujetos pasivos, la cantidad y objeto de la prestación<sup>10</sup>, adicionando que las exenciones deben ser dispuestas por ley<sup>11</sup>.

De esta forma podemos considerar que un tributo debe concebir los siguientes elementos:

- Hecho imponible
- Sujetos
- Base imponible
- Alícuotas
- Exenciones

### **1) Hecho imponible**

Desde un punto de vista teórico, el hecho imponible puede ser definido como el acto o conjunto de actos de naturaleza económica, previstos en una norma legal y cuya configuración da origen a la relación jurídica principal, como es la obligación tributaria. Por lo tanto, podemos decir que el hecho imponible es el acontecimiento o situación que origina el nacimiento de una obligación tributaria. También puede ser llamado “presupuesto de hecho”, “hecho generador” o “soporte factico” y siempre va a ser considerado como un hecho jurídico, aunque en su sustancia se podría considerar, en principio, un hecho económico que el derecho le atribuye trascendencia jurídica.

Tal elemento se encuentra integrado por el aspecto objetivo, temporal, espacial y personal. Es decir que, a fin de generar la configuración del hecho imponible debe exteriorizar cada uno de estos presupuestos. Elementos que no siempre están fijados en un mismo cuerpo normativo, pudiendo suceder que se encuentren precisados en diferentes leyes o implícitos en el sistema jurídico, lo cual no perjudica el carácter unitario e indivisible del hecho imponible en la medida que se encuentren presentes y partan de una norma expresa que detente resguardo legal.

---

<sup>10</sup> Jarach, Dino: Curso Superior de Derecho Tributario – Bs. As. – ed. 1980 – T. 1 – Pág. 80.

<sup>11</sup> Jarach, Dino; Tremas de Derecho Tributario – Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Economicas – Bs As. 1967 – pag. 11

Villegas destaca que el hecho imponible debe contar con los siguientes aspectos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) la individualización de la persona que debe realizar o encuadrarse en tal descripción (aspecto personal); c) el momento en que tiene que producirse la configuración o se debe tener por configurada la “realización” del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde tiene que acaecer o se debe tener por acaecida la “realización” del hecho imponible (aspecto espacial).

### I.- Aspecto objetivo:

El aspecto objetivo se considera a la descripción del hecho generador de la obligación tributaria. Su relevancia es tan importante que algunos lo identifican con el mismo hecho imponible. Con relación al Impuesto al Consumo Específico, el art. 2 de la ley 24.674 determina el aspecto material como el expendio de los productos o servicios específicamente mencionados en la propia norma, definiendo como “expendio” a la *“transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo y su posterior transferencia por el importador a cualquier título”*.

En este sentido, puede concluirse que al referir a “expendio” la norma refiere a la salida legal de los productos, independientemente de cómo se sucede se produce esa partida física<sup>12</sup>.

### II.- Aspecto temporal:

El aspecto temporal es el presupuesto que establece el momento exacto en donde se configurara el hecho imponible. Este aspecto permite conocer cuando comienza la obligación tributaria y en la mayoría de las veces esta indicación esta implícita. Si el hecho o la situación descrita acontece durante la vigencia de la norma tributaria dará a lugar a la configuración del hecho imponible, por lo contrario, cuando se produce con

---

<sup>12</sup> Gutman, Raúl y Batista, Maximiliano A. – Apuntes sobre el Régimen Legales de Impuestos Internos – pág. 148.

posterioridad a la derogación de esa norma no estaremos frente a la configuración del hecho imponible.

No siempre el aspecto temporal del hecho imponible que fija la ley coexiste con el momento correspondiente a la determinación de la base imponible, ya que la ley puede disponer que no sean simultáneos. La falta de coincidencia entre el momento en que se configura el hecho gravado y aquel en que queda fijado el tributo aplicable constituye una solución bastante generalizada en las legislaciones aduaneras<sup>13</sup>.

Este punto será objeto de mayor profundidad más adelante, pero resulta propicio señalar que el art. 2 de la Ley 24.674 establece que, el presente impuesto incide solamente en una etapa, caracterizándose por ser monofásico, sin perjuicio a ciertas excepciones que serán señaladas en puntos siguientes. Esta es una de las diferencias con respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA), donde este se caracteriza por ser plurifásico no acumulativo, mientras que los Impuestos Internos son monofásicos.

Tratándose de impuestos con hecho imponible instantáneo, la relación jurídico-tributaria principal se perfecciona cuando se produce el "expendio" o las otras circunstancias concretas, especiales o presuntas que constituyen el hecho imponible. Por otro lado, en relación con los productos importados, si bien la norma exige el ingreso del gravamen con anterioridad al despacho a plaza de la mercadería, cabe colegir que para el caso específico de importaciones, el legislador ha instrumentado expresamente un mecanismo particular y complejo mediante el cual, en principio, puede afirmarse que no se tipifica la importación como un hecho aislado e independiente, sino que el tratamiento previsto aparezca vinculado con la posterior venta de los bienes. De allí que el pago realizado en

---

<sup>13</sup> Así, en la Convención Internacional para la Armonización y Simplificación de los Regímenes Aduaneros del Consejo de Cooperación Aduanera, aprobada en Kyoto el 18/5/73, el anexo B.1, relativo al despacho a consumo, en su norma 47 expresa que "la legislación nacional establece el momento a tener en cuenta para determinar los tipos de los derechos e impuestos que se aplican a las mercaderías declaradas para despacho a consumo", y en la nota se agrega que ese momento puede ser, por ejemplo, "el del arribo de las mercaderías, el de la presentación de la declaración de la mercadería, el de la admisión de la declaración por la aduana, el del pago de los derechos e impuestos o, incluso, el del libramiento de las mercaderías" Hay ciertos casos en que los hechos imponibles difieren en el aspecto temporal su configuración, según que se tenga por lícita o infraccional la conducta del destinatario legal tributario.

ocasión de la importación es considerado como un ingreso a cuenta del tributo que resulte cuando se produzca la primera etapa de comercialización de los bienes en el país<sup>14</sup>.

En ese sentido, para los productos importados la obligación tributaria se genera al momento del libramiento<sup>15</sup> aduanero de la mercadería gravada, aun cuando la registración de la solicitud de la destinación para consumo y el pago de los derechos aduaneros se formalice con anterioridad<sup>16</sup>.

### III.- Aspecto subjetivo:

El aspecto subjetivo o personal es aquel que se refiere a la persona titular del hecho imponible. Es el destinatario legal de la obligación fiscal que la norma tributaria ha dispuesto la exigencia. Villegas llama a este tipo de personas como el “destinatario legal” tributario, en cambio Giuliani Fonrouge los denomina como “sujeto pasivo del tributo”<sup>17</sup>. Ahora bien, es importante tener presente que no siempre el destinatario legal tributario o destinatario legal del tributo es sujeto pasivo de la obligación tributaria. En el caso que reúna ambas calidades se lo denominara contribuyente.

En relación con ello, los artículos 2, 6 y 7 de la Ley<sup>18</sup>, establecen el aspecto personal, mencionando quienes son los obligados a tributar, como los fabricantes, importadores,

---

<sup>14</sup> Errepar – Impuestos Internos. Hecho imponible. Aspecto temporal. L.: 2; 3 / L. (t.o. 1979 y modif.): 56; 67 / D. 875/1980: 94 – Nota 2.

<sup>15</sup> Código Aduanero - Artículo 231. – Libramiento, a los efectos de la importación, es el acto por el cual el servicio aduanero autoriza el retiro de la mercadería objeto de despacho.

<sup>16</sup> Dumpex S.A. – CSJN – 13/02/1990 – Errepar – DTE – T. IX – Pág.. 729.

<sup>17</sup> Catalina García Vizcaino, Derecho Tributario – Consideraciones Económicas y Jurídicas – Tomo 1 – Parte General – Ed. Depalma – Pag. 313.

<sup>18</sup> Artículo 2º: Los impuestos de esta ley se aplicarán de manera que incidan en una sola de las etapas de su circulación, excepto en el caso de los bienes comprendidos en el Capítulo VIII, sobre el expendio de los bienes gravados, entendiéndose por tal, para los casos en que no se fije una forma especial, la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo —de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera— y su posterior transferencia por el importador a cualquier título. (*Párrafo sustituido por art. 8º inc. b) de la Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999*)

En el caso de los impuestos que se establecen en los capítulos I y II del título II, se presumirá salida de fábrica o depósito fiscal implica la transferencia de los respectivos productos gravados. Dichos impuestos serán cargados y percibidos por los responsables en el momento del expendio.

En los productos alcanzados por el artículo 26 se considera que el expendio está dado exclusivamente por la transferencia efectuada por los fabricantes o importadores o aquellos por cuya cuenta se efectúa la elaboración. (*Exposición "artículo 23" sustituida por expresión "artículo 26" por art. 5º inc. b) de la Ley N° 24.698 B.O. 27/09/1996. Vigencia: a partir del 1º de enero de 1997*)

Con relación a los productos comprendidos en el artículo 15, se entenderá como expendio toda salida de fábrica, aduana cuando se trate de importación para consumo, de acuerdo con lo que como tal entiende la

legislación en materia aduanera, o de los depósitos fiscales y el consumo interno a que se refiere el artículo 19, en la forma que determine la reglamentación.

Tratándose del impuesto sobre las primas de seguros, se considera expendio la percepción de éstas por la entidad aseguradora. *(Párrafo incorporado por art. 99 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 128 de la Ley de referencia)*

Quedan también sujetas al pago del impuesto las mercaderías gravadas consumidas dentro de la fábrica, manufactura o locales de fraccionamiento. Asimismo, están gravadas las diferencias no cubiertas por las tolerancias que fije la Dirección General Impositiva dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, salvo que el responsable pruebe en forma clara y fehaciente la causa distinta del expendio que las hubiera producido.

Se encuentran asimismo alcanzados los efectos de uso personal que las reglamentaciones aduaneras gravan con derechos de importación.

Los impuestos serán satisfechos por el fabricante, importador o fraccionador —en el caso de los gravámenes previstos en los artículos 18, 23 y 33— o las personas por cuya cuenta se efectúen las elaboraciones o fraccionamientos y por los intermediarios por el impuesto a que se refiere el artículo 33. *(Párrafo sustituido por art. 8° inc. c) de la Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999)*

Los responsables por artículos gravados que utilicen como materia prima otros productos gravados, podrán sustituir al responsable original en la obligación de abonar los respectivos impuestos y retirar las especies de fábrica o depósito fiscal, en cuyo caso deberán cumplir con las obligaciones correspondientes como si se tratara de aquellos responsables.

Si se comprobaran declaraciones ficticias de ventas entre responsables, se presumirá totalidad de las ventas del período fiscal en que figure la inexactitud corresponden a operaciones gravadas.

Los intermediarios entre los responsables y los consumidores son deudores del tributo por la mercadería gravada cuya adquisición no fuere fehacientemente justificada, mediante la documentación pertinente que posibilite asimismo la correcta identificación del enajenante.

De detectarse mercaderías alcanzadas por el Capítulo I del Título II en la situación descrita en el párrafo anterior se procederá, a su vez, a su interdicción, para lo cual se aplicará, en lo pertinente, la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. La acreditación del pago del impuesto habilitará la liberación de la mercadería interdicta. *(Párrafo incorporado por art. 100 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 128 de la Ley de referencia)*

En el caso de artículos gravados según el precio de venta al consumidor, se considerará como tal el fijado e informado por los sujetos pasivos del gravamen en la forma, requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos. *(Párrafo incorporado por art. 100 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 128 de la Ley de referencia)*

Los intermediarios entre dichos sujetos pasivos y los consumidores finales no podrán incrementar ese precio, debiendo exhibir en lugar visible las listas de precios vigentes. *(Párrafo incorporado por art. 100 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 128 de la Ley de referencia)*

El incumplimiento a lo dispuesto en el párrafo anterior hará pasible al intermediario de las sanciones previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, incluyendo la sanción de clausura en los términos del artículo 40 del referido texto legal. *(Párrafo incorporado por art. 100 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 128 de la Ley de referencia)*

*Artículo 6°: A los efectos de la aplicación de los impuestos de esta ley, cuando las facturas o documentos no expresen el valor normal de plaza, la Dirección General Impositiva dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos podrá estimarlos de oficio.*

*Cuando el responsable del impuesto efectúe sus ventas por intermedio de o a personas o sociedades que económicamente puedan considerarse vinculadas con aquél en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio o del reparto de utilidades, etcétera, el impuesto será liquidado sobre el mayor precio de venta obtenido, pudiendo la Dirección General Impositiva dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos exigir también su pago de esas otras personas o sociedades y sujetarlas al cumplimiento de todas las disposiciones de la presente ley.*

fraccionadores, intermediarios, prestador de servicio de telefonía celular y satelital, entidad aseguradora o asegurado.

#### IV.- Aspecto espacial:

El aspecto espacial precisa la delimitación del ámbito geográfico dentro del cual un determinado hecho imponible va a producir sus efectos. Es decir, el lugar en el cual el destinatario legal tributario realiza el hecho o se encuadra en la situación descrita como hecho imponible.

Los criterios de atribución de los hechos imposables son determinables según tres tipos de pertenencia, *política* (principio de la nacionalidad); *social* (principio del domicilio y de la residencia) y, por último, *económica* (principio de la "fuente" o de "radicación")<sup>19</sup>.

En la ponderación de la nacionalidad, no es relevante donde se configura el hecho imponible, sino que simplemente alcanza con que tenga nacionalidad argentina para la configuración del hecho imponible. Con respecto al domicilio o residencia tampoco es relevante verificar donde se produce el hecho imponible, salvo estipulaciones excepcionales. Contrario a ello, en el Principio Fuente si adquiere importancia el lugar donde se produjo el elemento material del hecho imponible.

---

*Tal vinculación económica se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando la totalidad de las operaciones del responsable o de determinada categoría de ellas fuera absorbida por las otras empresas o cuando la casi totalidad de las compras de estas últimas, o de determinada categoría de ellas, fuera efectuada a un mismo responsable.*

*En los casos de elaboraciones por cuenta de terceros, quienes encomienden esas elaboraciones podrán computar como pago a cuenta del impuesto, el que hubiera sido pagado o hubiera correspondido pagar en la etapa anterior, exclusivamente con relación a los bienes que generan el nuevo hecho imponible.*

*En ningún caso la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior podrá determinar saldos a favor del responsable que encomendó la elaboración.*

*Artículo 7°: En el caso de importaciones, los responsables deberán ingresar, antes de efectuarse el despacho a plaza el importe que surja de aplicar la tasa correspondiente sobre el ciento treinta por ciento (130 %) del valor resultante de agregar al precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, todos los tributos a la importación o con motivo de ella, incluido el impuesto de esta ley.*

*La posterior venta de bienes importados estará alcanzada por el impuesto, de conformidad con las disposiciones del primer párrafo del artículo 2° y concordantes, computándose como pago a cuenta el importe abonado en la etapa anterior en la medida en que corresponda a los bienes vendidos. En ningún caso dicho cómputo podrá dar lugar a saldo a favor de los responsables. (Expresión "del primer párrafo y concordantes" sustituida por expresión "del primer párrafo del artículo 2° y concordantes" por art. 5° inc. c) de la [Ley N° 24.698](#) B.O. 27/09/1996. Vigencia: a partir del 1° de enero de 1997)*

<sup>19</sup> Catalina García Vizcaino, Derecho Tributario – Consideraciones Económicas y Jurídicas – Tomo 1 – Parte General – Ed. Depalma – Pag. 317.

Respecto al Impuesto al Consumo Especifico, la ley adopta el Principio Fuente y al igual de lo que sucede en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) el ámbito espacial es el territorio argentino. Toda transferencia realizada por fuera del territorio no dará nacimiento a la obligación tributaria. La ley grava los hechos imposables producidos en la República Argentina (Principio nexa territorial).

Al ser ello así, en principio, sólo los expendios y demás circunstancias generadoras de la obligación tributaria verificados dentro del territorio de nuestro país están sujetos al impuesto. Tampoco estará alcanzado con el impuesto la transferencia de un producto antes del despacho a plaza, ya que antes de ese momento el bien no ha sido “nacionalizado”<sup>20</sup>.

No obstante, existe una excepción al Principio de Territorialidad en materia de seguros, donde quedan comprendidas en el ámbito de imposición tanto los seguros contratados en la Argentina, como en el exterior sobre personas y bienes que se encuentran en nuestro país o estén destinados a él. Asimismo, están alcanzados los contratos de seguros celebrados por compañías establecidas o constituidas en el país, o por compañías extranjeras, aunque los bienes asegurados no se encuentren situados en jurisdicción nacional.

## 2) Base imponible

Como ya se ha manifestado, para el establecimiento de un tributo es un requisito indispensable que la ley identifique un hecho concreto que de ocurrir determina el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, no es suficiente con esto, atento que resulta necesario establecer la cantidad, el quantum, que debe ingresar por este concepto. Esto es lo que se conoce como cuantificación de la obligación fiscal.

En la doctrina italiana, Gianni considera que la base viene a ser la expresión cifrada del presupuesto impositivo<sup>21</sup>. Esta acepción es la que encuentra mayor apoyo en la doctrina

---

<sup>20</sup> Weinmann Rodolfo – Tribunal Fiscal de la Nación – 01/07/1969 – DF – T. XIX – Pág.. 527.

<sup>21</sup> Vid. Gianni, Instituciones de Derecho tributario, (traducción del Prof. Dr. D Fernando Sainz de Bujanda). Ed. de Derecho Financiero, Madrid 1957, p. 85. CL Martin Queralt, J., Lozano Serra.

española; destacando entre otros, a un grupo de autores que afirman que la base imponible “constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos”<sup>22</sup>. Por su parte Jarach considera que puede consistir en cualquier parámetro, como es el peso, volumen, unidades o valor monetario. En su caso si la ley adopta la base del valor monetario, “ésta puede denominarse correctamente monto imponible”<sup>23</sup>.

Se puede definir entonces que, la base imponible es aquella magnitud establecida en virtud de ley que expresa la medición del hecho imponible, más concretamente de su elemento objetivo. Consecuentemente, puede sostenerse que resulta la medida de la capacidad contributiva apreciada por el legislador en el hecho imponible.

De esta forma cabe señalar que la función de la base imponible es contribuir a cuantificar el tributo, ya que sobre esta se aplicara la alícuota. Nuestro máximo tribunal ha dicho que no se debe confundir el “hecho imponible” con la base o la medida de imposición, pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación<sup>24</sup>.

En cuanto a la base imponible como elemento del Impuesto al Consumo Especifico, el art. 4 dispone que, *será el importe sobre el precio neto de venta que resulte de la factura o documento equivalente, extendido por las personas obligadas a ingresar el impuesto*. Por lo tanto, se debe partir del precio total de venta más las entregas a título gratuito de los productos gravados durante el periodo fiscal (mes calendario). Dicho precio total involucra los montos que por todo concepto tenga derecho a percibir el vendedor, sea que figuren globalmente, en forma discriminada en la misma factura o documento equivalente.

La base imponible incluye el precio de venta propiamente dicho y los importes que se perciban en concepto de artículos complementarios, continentes, fletes y acarreos y hasta el propio impuesto interno. Al total obtenido se podrán deducir, siempre y cuando

---

<sup>22</sup> Cfr. Martín Queralt J. Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., Tejerizo Lopez, J.M., “Curso Derecho Tributario y Financiero, 6ta ed, Ed.Tecnos Madrid 1995. p .358.

<sup>23</sup> Jarach, Finanzas públicas. . . , ob. cit., p. 389 y 541.

<sup>24</sup> Autolatina Argentina S.A. (TF 12-463-I) c/ Dirección General Impositiva – 27/12/1996 – 319:3208.

correspondan en forma directa a operaciones gravadas o se discriminen en la facturación y se contabilicen<sup>25</sup>, los siguientes conceptos:

- a) Bonificaciones y descuentos en efectivo hechos al comprador por épocas de pago u otro concepto similar.
- b) Intereses por financiación del precio neto de venta.
- c) Débito fiscal del impuesto al valor agregado que corresponda al enajenante como contribuyente de derecho.

Ahora bien, en los casos que estemos frente a mercaderías importadas, la base imponible será el precio normal definido para la aplicación de los Derechos de Importación, todos los tributos a la importación o con motivo de ella, incluido el impuesto de esta ley<sup>26</sup>.

En relación con las mercaderías importadas, con antelación al despacho a plaza, los sujetos pasivos se encuentran obligados a ingresar el impuesto correspondiente. El impuesto a ingresar, como consecuencia del despacho a plaza de la mercadería gravada, se calculará aplicando la alícuota del gravamen sobre el 130% del precio normal definido por la aplicación de Derechos de Importación más los tributos a la importación o con motivo de ella, incluido el propio Impuesto Interno y excluido el Impuesto al Valor Agregado. Es decir, para aquellos bienes importados se adicionará a la base imponible, un treinta por ciento (30%). Observando una clara distinción que impone la ley, entre aquellas mercaderías importadas y las nacionales.

### **3) Alícuota**

La alícuota es la cifra o porcentaje que se aplica sobre la base imponible para cuantificar la obligación tributaria. Resulta el elemento que permite identificar la porción que podrá detracer el Estado, arribando así a la obligación sustantiva. Pudiendo ser de naturaleza específica/fija, graduales/ad valorem o mixta.

---

<sup>25</sup> Arrimes Importadora SA – Tribunal Fiscal de la Nación – Sala C – 01/03/2004.

<sup>26</sup> Art. 7, Ley 24.674.

Para los tributos específicos, la alícuota estará medida en base a cierta unidad fija, como pueden ser metros, toneladas, pares, kilos etc. En cambio, para los casos de los tributos ad valorem, la alícuota se fijará en porcentaje según lo facturado o el valor de la mercadería.

La ley en relación con el Impuesto al Consumo Especifico establece una alícuota de carácter ad valorem al igual que el IVA. Asimismo, la norma (ley 24.674) delega al Poder Ejecutivo de la Nación la posibilidad de aumentar el gravamen hasta en un 25% o para disminuirlos o dejarlos sin efecto. Limitando su gravitación a un 75% sobre la base imponible, precisando que sólo podrá ejercerse tal facultad previo informes técnicos favorables y fundados de los ministerios que tengan jurisdicción sobre el correspondiente ramo o actividad y, en todos los casos, del Ministerio de Economía, por cuya vía se dictará respectivo decreto. Sin embargo, cuando hayan desaparecido las causas que fundamenten la medida, el Poder Ejecutivo de la Nación podrá dejarla sin efecto previo informe de los ministerios aludidos precedentemente.

Por otra parte, la ley establece que dependiendo el producto se fijará su propia alícuota, pero haciendo una diferencia en relación con aquellos nacionales e importados, donde los responsables que importen deberán ingresar, antes de despachar a plaza, el importe que surja de aplicar la tasa correspondiente sobre el ciento treinta por ciento (130 %) del valor del precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, todos los tributos a la importación o con motivo de ella, incluido el impuesto de esta ley. Es decir, deberán abonar un 30% más.

De acuerdo con el texto legal, no es deducible el propio impuesto ni ningún otro, excepto el IVA, ni tampoco el flete, ni el seguro de transporte cuando la operación se convino con entrega en destino. Es importante mencionar que, la base imponible está compuesta por el propio impuesto interno, por lo cual debe ser calculada teniéndolo en cuenta, esto lleva a diferenciar la tasa nominal y tasa efectiva. La relación que existe entre ambas puede visualizarse en la siguiente formula:

$$TE: (100 \times TN) \% (100 - TN)$$

*TE: Tasa efectiva*

*TN: Tasa nominal*

Como se puede apreciar, la tasa efectiva es mayor que la tasa nominal y habrá mayor diferencia entre ambas, cuanto mayor sea la tasa nominal. Esto es sólo una manera de que la alícuota del impuesto parezca menor de lo que realmente es.

**4) Exenciones**

Las exenciones, al igual de los beneficios tributarios, consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible. Es decir, si bien se configuran en la realidad fáctica los elementos tipificantes del hecho imponible, por razones de índole económica, política, social, financiera, etc., expresamente se exime del pago del impuesto, de modo que no nazca la obligación tributaria. Estas pueden ser objetivas o subjetivas, según se las establezca por razón del objeto (v.gr., derivadas de títulos públicos) o del sujeto (v.gr., instituciones de beneficencia). Asimismo, pueden ser transitorias o permanentes, dependiendo del espacio temporal de vigencia que tendrán.

En materia de impuestos internos, el artículo 12 de la Ley 24.674 establece que las exenciones genéricas -presentes o futuras- que contengan las leyes impositivas no regirán para los impuestos internos, salvo que se consagre la dispensa a través de una disposición expresa. Por otra parte, cabe señalar que en el texto de la ley de Impuestos Internos se advierten diversas exenciones, como es el caso de bebidas analcohólicas a base de leche o de suero de leche, los jugos puros vegetales, los jarabes se expenden como especialidades medicinales y veterinarias, champañas que sean destiladas destilación, los objetos suntuarios que sean indispensables para el oficio religioso público, los anillos de alianza matrimonial, los seguros, etc.

Con relación a las importaciones, la ley exime a las importaciones amparadas por el régimen de equipaje (D. 2130/1991 y 2753/1991) y las reimportaciones de productos gravados previamente exportados (art. 11). La reimportación de mercadería exportada para consumo se encuentra regulada en los art. 566, 573 y 574 del Código Aduanero. Para que exista tal exención es necesario que previamente hubiere sido exportada para

consumo, siempre y cuando a la previa exportación, la mercadería se hubiere encontrado en libre circulación en el territorio aduanero. De la misma manera, la Ley 22.415 (Código Aduanero) dispone que, en los casos que la mercadería tuviere por fin sustituir a otra idéntica o similar con deficiencias de material o de fabricación, dichas destinaciones estarán exentas del pago de los tributos que la gravaren o de la misma manera cuando la importación efectuada con motivo de la devolución de la mercadería sustituida se hallara igualmente exenta.

## **II) Características principales**

Estos tributos son considerados para Cosciani como impuestos sobre los consumos, en cambio Maffezzoni los incluye en los impuestos sobre los ingresos<sup>27</sup>. Que tales tributos recaigan sobre el consumo significa que hacen referencia a la incidencia real del impuesto, por otro lado, que sea sobre los ingresos determina la forma de recaudación. Mas allá de esta diferencia de opiniones, en términos generales la doctrina coincide que se tratan de impuestos de carácter especial, debido a que recaen sobre determinados bienes. Ahora bien, estos tributos se tratan de impuestos trasladables a las etapas siguientes y gravando el consumo (manifestación mediata de la capacidad contributiva), lo que precisa que no hay duda de que estamos frente a impuestos indirectos<sup>28</sup>. No obstante, los impuestos internos son tributos que inciden sobre el consumo, a diferencia de lo que sucede con otras manifestaciones de riqueza, como resulta en el caso de la renta o el patrimonio.

Por último, resulta propicio agregar que, los impuestos internos se caracterizan por ser tributos nacionales, reales, proporcionales, permanentes, coparticipables, extrafiscales e instantáneos.

## **III) Carácter monofásico del impuesto. La excepción en la importación**

---

<sup>27</sup> Gutman, Raul y Batista, Maximiliano A., Apuntes sobre el Régimen Legal de Impuestos Internos (archivo PDF), pág. 146.

<sup>28</sup> Gutman, Raul y Batista, Maximiliano A., Apuntes sobre el Régimen Legal de Impuestos Internos (archivo PDF), pág. 146.

Los impuestos monofásicos se caracterizan porque percuten en una sola etapa del proceso de circulación de los bienes y servicios gravables. Es decir, estamos ante un impuesto monofásico cuando recae, exclusivamente, sobre una de las fases del proceso de producción y/o distribución.

Por otro lado, los plurifásicos percuten en múltiples fases. Se tratan de impuestos que somete a la tributación en todas las fases por las que atraviesa un bien en su proceso de producción y comercialización hasta llegar al consumidor final. Dentro de los impuestos plurifásicos se identifican dos grandes tipos, el impuesto “en cascada” y la modalidad de impuesto sobre el valor añadido. Así es que se puede dar el caso de gravar el valor total de la transacción (impuestos acumulativos), o tan sólo el valor agregado (impuestos no acumulativos).

En el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), se somete a tributación el valor añadido que se ha generado en cada fase del proceso de producción o distribución de bienes y servicios, de tal manera, al final de este, la suma de los valores complementarios gravados coincide con el valor final de los bienes y servicios objeto de las operaciones sujetas al impuesto. Los empresarios o profesionales soportan inicialmente el impuesto en sus adquisiciones de bienes o servicios, pero lo recuperan deduciéndolo del impuesto que repercute en las ventas de bienes o prestaciones de servicios que efectúan. De esa manera, el impuesto se traslada de fase en fase hasta el consumidor final, quien soporta definitivamente el impuesto, siendo neutral para las fases intermedias<sup>29</sup>.

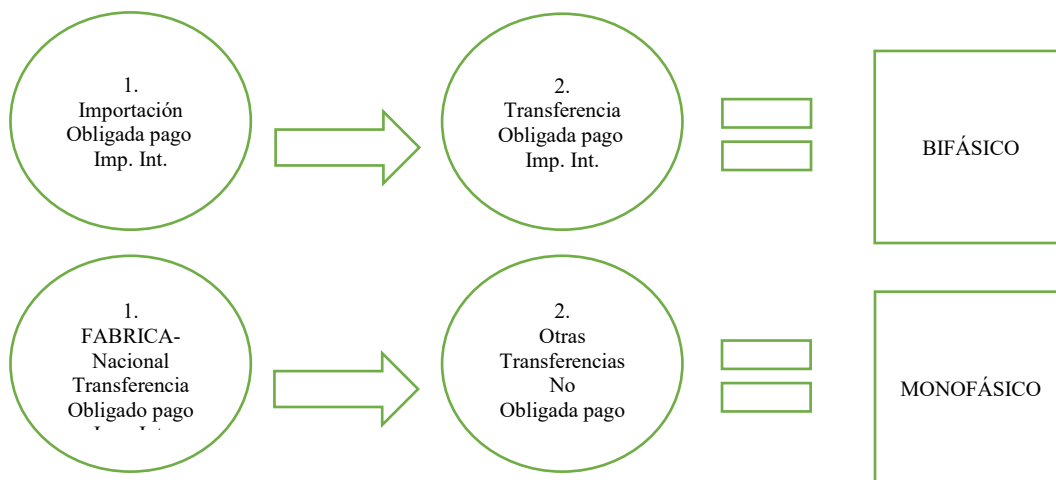
Respecto al Impuesto Específico al Consumo, nuestra legislación lo concibe como un impuesto monofásico en la primera etapa de circulación del producto o concepto gravado, salvo la excepción del impuesto sobre objetos suntuarios. En concordancia con ello, se estamos frente a un tributo monofásico, debido a que solamente grava la transferencia de dominio a título oneroso o gratuito. Ahora bien, existe una excepción a la regla y es respecto a aquellos productos importados donde se grava en dos fases diferentes. Consecuentemente, se visualiza un tributo monofásico en los productos nacionales, pero

---

<sup>29</sup> MLA: "Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Guía Jurídica." Lefebvre-El Derecho, Lefebvre-El Derecho, 2021.

se transforma en plurifásico o bifásico en las mercaderías importadas, debido a que grava tanto el despacho a plaza, como su posterior primera transferencia.

Así entonces, en el caso que exista una transferencia de cigarrillos, solamente se deberá tributar en esa etapa, pero si estos cigarrillos resultan de origen importado, se deberá tributar en la importación y nuevamente en la primera venta posteriormente a liberarse a plaza.



#### 4) El impuesto al consumo en productos importados

La legislación argentina para la aplicación de impuestos al consumo, tanto en las importaciones como en las exportaciones, sigue el principio internacional gravando únicamente en el país de destino y eximiendo en el país de origen. Los productos importados son aquellos que ingresan al territorio aduanero con el objeto de ser nacionalizados, debiendo para tal efecto oficializar una destinación de importación para consumo en los términos de los artículos 233 y 234 del Código Aduanero.

La ley de Impuestos Internos considera también como hecho imponible a la importación de los bienes mencionados en la presente norma. Este hecho imponible se perfecciona con el libramiento a plaza<sup>30</sup>, el cual es el acto administrativo en donde la administración

<sup>30</sup> Código Aduanero - Artículo 231. – Libramiento, a los efectos de la importación, es el acto por el cual el servicio aduanero autoriza el retiro de la mercadería objeto de despacho.

autoriza el ingreso de la mercadería. Sin embargo, el art. 7 de la ley de impuestos internos establece que el gravamen deberá ingresarse previo al despacho a plaza. Por lo tanto, como se ha dicho precedentemente, la obligación tributaria se genera con el libramiento a plaza de la mercadería gravada, aun cuando la registración de la solicitud de destinación aduanera y el pago de los derechos aduaneros e impuestos se hubieran efectuado antes.

Debe rememorarse que el hecho imponible en los Impuestos Específicos al Consumo es el expendio, y en relación con los productos importados se entiende al expendio como al despacho a plaza del producto ingresado bajo destinación a consumo. De esta forma, equipara a “expendio” con el despacho a plaza en las importaciones a consumo, exteriorizándose tal acto con el libramiento en los términos del artículo 231 del Código Aduanero.

Sin embargo, al ser un tributo de incidencia bifásica también se deberá tributar nuevamente en la primera transferencia que se realice después de cumplirse con la importación. Es decir, el producto de origen importado tributará al importarse y volverá a tributar luego de haberse nacionalizado y de producirse la primera transferencia. Con lo cual, la primera venta en el mercado interno del producto nacionalizado configura un nuevo hecho imponible.

Ahora bien, para conformar la base imponible en los productos importados, se deberá incorporar el Derecho de Importación, los demás tributos percibidos en virtud de la importación y los impuestos internos, debido a que la norma así lo establece. El Decreto Reglamentario se ocupa de establecer que el IVA de la importación no incluye la base imponible para el cálculo del impuesto interno. A partir de tal resultado se le deberá un incrementar un 30% a la base imponible.

Por otro lado, volviendo al tema ya desarrollado con relación al carácter plurifásico en las mercaderías importadas, la normativa busca evitar el efecto piramidal que pudiera generarse en las dos etapas y, en consecuencia, se determina que el impuesto abonado en la importación podrá computarse como pago a cuenta del pagado en la segunda etapa.

A pesar de ello, la ley establece un límite cuando las importaciones tienen por fin el uso personal. Es decir, en los casos de importaciones de uso personal el pago del impuesto

interno correspondiente a la importación tiene carácter definitivo y no habilita para computo como pago a cuenta posterior, a menos que se produzca la venta de lo importado antes de cumplirse el plazo de 2 años. Por otro lado, en relación con las importaciones para uso personal se deberá incorporar a la base imponible el gasto facturado por el despachante de aduana.

Asimismo, resulta fundamental advertir que la ley dispone que para el computo del impuesto pagado en el despacho a plaza será cuando exista un saldo a favor del contribuyente. Es decir, en el eventual caso que surja un remanente mayor del impuesto pagado en la importación respecto del tributo abonado en la venta posterior en el mercado interno, será trasladado por el importador como precio a la etapa siguiente o se lo imputara como costo, pudiendo entonces considerar como crédito de impuesto interno, el pagado por la importación hasta la concurrencia con el de la primera venta en el mercado interno. Por último, la ley exige que el computo aludido sólo procede contra el impuesto interno de los mismos bienes importados, es decir, que existe un sistema de identificación específica y no posibilita un cómputo amplio, como sucede en el IVA (art. 7, párrafo 2).

En conclusión, respecto a la aplicación de los Impuestos Internos en productos importados respecto a los nacionales, pueden observarse dos diferencias sustanciales:

- 1) Carácter bifásico, al tributar en la importación a consumo y en la primera transferencia en el mercado interno.
- 2) Mayor base imponible en la importación, al adicionar un 30% para su debida composición.

##### **5) El carácter extrafiscal del impuesto al consumo específico.**

Desde sus orígenes el tributo fue concebido como un recurso detentado como única finalidad la recaudatoria en procura de dotar con acervos financieros las arcas del Estado. Sin embargo, transcurrido los tiempos el tributo fue adquiriendo otras finalidades adicionales más allá de la recaudatoria, dando lugar a la denominada finalidad extrafiscal.

En orden a ello, se abandona una concepción estática y simplista del tributo que sólo radicaba su atención en un designio recaudatorio, para proceder a incorporar el carácter de herramienta en miras a lograr ciertos impactos sobre la conducta de los individuos, la sociedad y el mercado. Así ha resultado que la moderna doctrina tributaria supo reconocer que la recaudación no es la única finalidad del tributo, ya que por medio de éste se puede, además, conseguir ciertos objetivos extrafiscales<sup>31</sup>.

En línea a ello, los tributos se pueden clasificar como financieros (los que tienen por finalidad aportar medios al tesoro público: finalidad fiscal), y los tributos de ordenamiento (aplicados para cumplir objetivos de política económica o social: finalidad extrafiscal).

Consecuentemente, los tributos extrafiscales comprenden aquellos en los cuales prevalece la función extrafiscal sobre la recaudatoria. A ello, debe señalarse que la función extrafiscal se manifiesta cuando el tributo no tiene como objetivo prioritario proveer al Estado de recursos financieros, sino, que su aplicación convoca otro fin distinto, relacionado con una función social o intervenir ante datos coyunturales o estructurales de la economía que así lo requieren. Así entonces, la naturaleza recaudatoria de un tributo, para nada es incompatible con otros fines comunes que persigue el Estado. Al respecto, Gianni expone que “no siempre el fin de obtener recursos constituye el motivo único de la imposición, el impuesto de hecho se presta a ser utilizado para el logro de los fines no fiscales”<sup>32</sup>.

Por lo tanto, la finalidad extrafiscal puede ser adoptada para procurar tres medidas<sup>33</sup>:

- a) *Disuasivas*, respecto de actividades que no son consideradas socialmente convenientes.
- b) *Alentadoras*, para atraer la realización de ciertas actividades consideradas beneficiosas para los objetivos sociales.

---

<sup>31</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho financiero. 7ma ed., vol. I, Buenos Aires, Depalma, 2001, p. 318.

<sup>32</sup> Gianni, A., Instituciones de derecho tributario, Ed de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

<sup>33</sup> Villegas, Héctor Belisario. Óp. Cit. pp. 15 y 16. Cabe señalar que el autor se manifiesta en contra de la utilización exagerada de las finalidades extrafiscales por cuatro razones: generan brechas y quiebras en el sistema tributario, que sea utilizado por los grupos de poder, fomentan la corrupción y la evasión fiscal y desfiguran los institutos financieros como tributarios.

c) *Financieras*, a fin de redistribuir los bienes dentro de la sociedad.

De lo expuesto, se aprecia que el tributo con finalidad extrafiscal detenta un gran poder de influencia sobre las conductas, dado que al aumentar la alícuota por una actividad determinada, lleva a posibilitar una regulación en ciertos sectores económicos, limitando algunos mercados e impulsando otros. Esto sucede porque el contribuyente, como todo individuo racional, realiza un análisis costo-beneficio a fin de saber qué actividades le resultan rentables y cuáles son perjudiciales a sus intereses.

En este sentido, es importante tener en consideración que la función extrafiscal no debe trastocar los derechos fundamentales al momento de perseguir sus fines, por más loables que estos puedan considerarse. Sin perjuicio a ello, el reconocimiento de la coexistencia de ambas funciones no quita que el carácter contributivo del tributo como su rasgo diferenciador, pues lo seguirá manteniendo a pesar de las motivaciones extrafiscales que posean<sup>34</sup>. En consecuencia, el fin extrafiscal no modifica la esencia recaudatoria de esta institución jurídica, ya que se ha determinado que la extrafiscalidad, aunque sea prevaleciente, no puede constituirse como la esencia del tributo, sino sólo como “la utilización para objetivos económicos sociales de una herramienta de intervencionismo”<sup>35</sup> por parte del Estado.

De lo señalado hasta aquí, puede meritarse que se presentan varios problemas a resolver en el diseño de los impuestos especiales al consumo. Los impuestos ad-valorem tienden a favorecer la competencia por precios, pero castigan a los productos que tengan una mayor calidad. Además, los específicos son mejores para apuntar directamente a lo que genera el problema (la nicotina, el alcohol, los contaminantes en los combustibles) ya que la externalidad habitualmente está asociada con la cantidad consumida y no con el precio final del producto<sup>36</sup>. En relación con los impuestos al consumo sobre bienes específicos se justifican para castigar al consumo de productos que generan externalidades negativas (combustibles, cigarrillos, alcohol), pero también pueden usarse para aumentar la

---

<sup>34</sup> Perez Royo, Fernando. Derecho financiero y tributario – Parte general. 10ma ed., Madrid, Civitas, 2000, pp. 33 y 34.

<sup>35</sup> Villegas, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8va ed. Buenos Aires, ASTREA, 2002, p. 154.

<sup>36</sup> Artana, Daniel, “El sistema tributario argentino. Análisis y evaluación de propuestas para reformarlo” - Documento de Trabajo N° 123 – Pág.. 39.

recaudación de bienes con demanda poco elástica o baja evasión y por razones distributivas<sup>37</sup>.

Ahora bien, no puede omitirse que, las reglas del comercio internacional establecen como uno de sus principios la “no discriminación” entre productos importados y productos nacionales, con el fin de evitar que se perjudique la competitividad de los primeros en beneficio de los segundos. Mientras que la Ley de Impuestos Internos, con relación a las importaciones, incrementa la base imponible un 30% a fin de proteger a los productos nacionales y por otro lado, distingue un sistema plurifásico/bifásico para productos importados, mientras que para aquellos de origen nacional impone un sistema monofásico.

Lo analizado hasta aquí expone por parte de la ley de Impuestos Internos, un tratamiento distinto entre los productos de origen importados frente a los de origen nacional. Si bien no escapa del presente análisis que no todo trato diferencial consiste en una vulneración al Principio de No Discriminación que impulsa el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, aspecto que será tratado a continuación, se evidencia concretamente, que estamos en presencia de una diferencia sustancial en la imposición de un gravamen entre mercancías importadas con relación a los productos nacionales, dando lugar a la motivación de una controversia entre el alcance del principio de *Trato Nacional* y la búsqueda de la *protección a la industria nacional*.

## **6) El principio de no discriminación del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (G.A.T.T).**

### **i) Panorama histórico**

La subsistencia de pequeños mercados cerrados resulta cada vez más difícil y hasta insostenible. Los países se encuentran obligados a igualar sus industrias con las últimas innovaciones tecnológicas, y a buscar una salida para sus productos en mercados más grandes. La producción en gran escala es necesaria para lograr precios competitivos que les permitan hacerse un lugar en el ámbito internacional.

---

<sup>37</sup> Artana, Daniel, “El sistema tributario argentino. Análisis y evaluación de propuestas para reformarlo” - Documento de Trabajo N° 123 – Pág.. 39.

Esto es fundamental para la creación de espacios económicos cada vez más grandes, mediante zonas de libres comercios y de uniones aduaneros o económicas que permitan la conformación de mercados comunes en distintas regiones. En el ámbito internacional se han creado diversos organismos e instrumentos internacionales. Así, desde la creación del Consejo de Cooperación Aduanera, de la Conferencia de Naciones Unidas sobre el Comercio y el Desarrollo (U.N.C.T.A.D), como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio (G.A.T.T.), se ha procurado buscar mejorar las condiciones en las cuales se desarrolla el comercio internacional.

Remontar a siglos pasados puede ayudar a observar que, en principio, en el viejo continente predominaba la protección hacia las industrias con el objeto de incorporar valor agregado a efectos de vender (hasta a sus propias colonias) y de esta forma acumular oro y volver a invertir. Esta modalidad impuesta a la comercialización se fue ampliando a partir de la Revolución Industrial. Luego con la posibilidad de Gran Bretaña de vender a gran escala se buscó impulsar la corriente liberal apoyada por los históricos pensadores como Adam Smith y Mills.

Esta forma de comercializar sin tantas restricciones y con aranceles reducidos perduró hasta lo que se conoció como la Gran Depresión, surgiendo la corriente del pensador Keynes, donde se instaló nuevamente los incrementos en los aranceles y se establecieron restricciones parancelarias.

Culminada la segunda guerra mundial, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo (U.N.C.T.A.D.) volcó sus intereses a las cuestiones de nivel internacional. A partir de ello, EE.UU. exigió a los países de Europa, como contrapartida de la ayuda financiera destinada a su reconstrucción económica posguerra (Plan Marshall), que abrieran sus fronteras a sus exportaciones y adhirieran a un código de buena conducta en materia de intercambios comerciales. Así surgen los Acuerdos de Bretton Woods, por los cuales se creó el Fondo Monetario Internacional (F.M.I) y el Banco Internacional de Reconstrucción y Desarrollo (B.I.R.D.)

Asimismo, la Conferencia Mundial sobre el Comercio y el Empleo celebrada en La Habana, elaboró una “Carta constitutiva de una organización internacional”, que tuvo el

nombre de la “Carta de la Habana”. Para que entrara en vigor esta Carta Acuerdo debía ser ratificada por la mayoría de los Estados signatarios. El parlamento de USA se negó a ratificarla y muchos otros Estados se abstuvieron. Sin embargo, en la Conferencia de Ginebra, se tomó la base del Capítulo IV de la Carta de La Habana y se elaboró el Acuerdo General sobre Aranceles y el Comercio (GATT) que fue suscripto el 30 de octubre de 1947.

Este Acuerdo se crea como un mecanismo transitorio, mientras se aguardaba la concreción de la Organización Internacional del Comercio. Si bien, a fines de 1950 resultó evidente que dicho organismo no llegaría a constituirse al conocerse en diciembre que la Carta no sería sometida nuevamente al Congreso de los EE.UU. Aunque originariamente se lo concibió como un simple acuerdo comercial, el GATT. se fue convirtiendo poco a poco en una verdadera organización internacional<sup>38</sup>.

## **ii) Concepto**

La Organización Mundial de Comercio (OMC) es el foro comercial más importante a nivel mundial, siendo la única organización que se ocupa de las normas que rigen el comercio internacional entre los Estados mediante un marco multilateral de disciplinas que establecen los principios de la liberalización. La intención original con relación al GATT era elaborar una tercera institución que se ocupara de la esfera del comercio en la Cooperación Económica Internacional y que viniera a añadirse a las dos “instituciones de Bretton Woods”: el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional.

El GATT se propone reducir los obstáculos al comercio, combatir las barreras aduaneras, contribuir al mejoramiento de los niveles de vida, lograr el pleno empleo, aprovechar los recursos mundiales, desarrollar la producción y el intercambio de mercaderías y fomentar el desarrollo económico. Siendo la finalidad prioritaria la de profundizar la liberalización del comercio y lograr una mayor integridad.

Como fuera precedentemente señalado, a mediados del Siglo XX con el resurgimiento del liberalismo económico concebido luego de la Segunda Guerra Mundial, surgieron

---

<sup>38</sup> Basaldúa, Ricardo Xavier, Derecho Aduanero Parte General, Ed. Abeledo-Perrot. Pág.. 292.

procesos de integración económica y uniones aduaneras, donde los países procuraron fortalecer sus relaciones comerciales, concibiendo una mayor interacción entre las naciones sobre la base una legislación aduanera armonizada, neutra, previsible y transparente que impulsan los organismos supranacionales.

En este impulso globalizado, hubo organismos internacionales como el GATT que luego diera origen a la Organización Mundial de Comercio (OMC), como también el Consejo de Cooperación Aduanera, actualmente conocida como la Organización Mundial de Aduanas (O.M.A) han contribuido a afianzar el Comercio Internacional mediante la interacción de las naciones, ordenando y regulando el comercio mundial. En la actualidad esto se exterioriza mediante el aumento de los Acuerdos de Libre Comercio, que al mes de septiembre del año 2020 se han registrado 305 Acuerdos<sup>39</sup>.

Realizada esta importante mirada global respecto a la evolución del Comercio Exterior y el papel de trascendental de los Organismos Internacionales, deviene necesario detallar como se expresa la finalidad del libre comercio en el Acuerdo del GATT. Este objetivo que se promueve a través del Acuerdo se sintetiza de la siguiente forma:

- 1) No discriminación en el comercio entre los países que se traduce en la “*Clausula de la nación más favorecida*”. A diferencia de lo que ocurría en el pasado, en donde las tarifas aduaneras se negociaban en el plano bilateral, el GATT sustituye este procedimiento por la negociación multilateral, que debido a la cláusula de *la nación más favorecida* se extiende al conjunto de los países miembros toda concesión tarifaria efectuada a favor de uno de ellos. Corolario de este principio es que los signatarios se obligan también a no someter a los productos extranjeros a un tratamiento más severo desde el punto de vista de la tributación interna en el aplicado a los nacionales.
- 2) Para la protección de la industria nacional solo debe recurrirse a los derechos aduaneros, con exclusión de las denominadas restricciones directas o tributarias.

---

<sup>39</sup> Juárez Allende, Héctor Hugo; Manual de Aduanas, pág. 31; ed. Guía Practicas S.A. y Ediciones IARA S.A.

- 3) Disminución general y progresiva de los derechos aduaneros mediante negociaciones multilaterales.
- 4) Consulta obligatoria entre los países miembros para solucionar las controversias que suscite el comercio internacional. De tal modo, se proscriben las represalias sorpresivas.

Uno de esos principios que persigue la liberalización del comercio es la de No Discriminación. El Principio de “Trato Nacional”, junto al Principio de “La Nación Más Favorecida” afirman el precepto de “no discriminación” que impulsa y establece el GATT.

El “Trato Nacional” tiene como objeto asegurar mantener las condiciones de igualdad entre el mercado interno con los productos extranjeros en relación con la tributación interna y regulaciones comerciales<sup>40</sup>. Por su parte, la cláusula de “La Nación más favorecida” dispone que cualquier ventaja a favor concedida por un Miembro a otro, será otorgado de forma inmediata e incondicionalmente a todos los demás Miembros.

Por lo cual, mientras la cláusula de “La Nación más favorecida” tiene como objeto la igualdad de trato de todos los miembros de la OMC -en la frontera de otro miembro-, la cláusula de “Trato Nacional” busca preservar el mismo tratamiento entre la mercancía nacional y la mercadería importada o de origen extranjero, una vez que esta última ha ingresado dentro del territorio de un país Miembro.

En ese sentido, podemos concluir que el primer principio busca la no discriminación de los Miembros en frontera y el segundo persigue la no distinción para los productos importados una vez que éstos hayan ingresado traspasando las fronteras y cumpliendo con todas las formalidades ante la aduana que ha autorizado su ingreso al territorio aduanero de un país Miembro del GATT<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Cotter, Juan Patricio, Los Principios Generales del Derecho Aduanero. La Ley, 20/01/2014.

<sup>41</sup> Pardo Carrero, Germán, "Algunas reflexiones sobre el trato nacional en la Organización Mundial del Comercio", en AA VV III Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Errepar, Buenos Aires, 2010, p. 96

El Tratado de Asunción que originó el Mercosur dispone que “en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado Parte gozarán, en los otros Estados Parte, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional”. En línea a ello, debe existir una absoluta igualdad en cuanto a la carga fiscal entre el producto nacional y el que proviene de otro Estado Parte. Esto es lo que se lo conoce como “Trato Nacional” en materia tributaria, y el mismo implica, en el contexto del Mercosur, que el impacto tributario sobre ambos productos debe ser idéntico en todos los aspectos: alícuota, forma, medios y momento (fecha) de pago, excepciones, exclusiones, suspensiones, etc<sup>42</sup>.

Es claro que el GATT mediante el artículo III (Trato Nacional) ha tenido por objetivo evitar el proteccionismo en la aplicación de impuestos y reglamentos interiores “a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional. Es decir, los productos importados, después de pagar los derechos de aduana correspondientes, tienen que ser tratados de la misma manera que los productos de origen nacional. Así lo dispone el art. III del Acuerdo<sup>43</sup>.

Como puede observarse, el aquí referido Artículo III del Acuerdo, se aplica a impuestos interiores (párrafo 2) y reglamentos que afectan al comercio en el mercado interior (párrafo 4).

---

<sup>42</sup> Perotti, Alejandro D., “Una norma de la AFIP que afecta a las importaciones es contraria al derecho del Mercosur”, Trade News, 31 de marzo de 2023.

<sup>43</sup> “1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.”

“2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo”

“4. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el territorio de cualquier otra parte contratante no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior. Las disposiciones de este párrafo no impedirán la aplicación de tarifas diferentes en los transportes interiores, basadas exclusivamente en la utilización económica de los medios de transporte y no en el origen del producto.”

Así entonces, no existiendo discusión de los fines que establece el Acuerdo, habrá que observar cuál es el momento desde que comienza la prohibición que se establece respecto a evitar la diferencia entre producto nacional e importado. Recordemos que el Art. III dispone que no podrá haber discriminación entre productos importados ya nacionalizados con respecto a aquellos de origen nacional y que cualquier diferencia que exista previo de su nacionalización no debería aplicarse. En este sentido, es importante definir si la prohibición a la discriminación puede comenzar previo a la nacionalización de la mercadería o simplemente está dirigida a aquellos productos de origen importados, pero ya habiendo sido nacionalizados.

Para poder precisar su alcance temporal debemos acudir a lo que dispuso la Organización Mundial de Comercio, donde ha resuelto conflictos análogos. La OMC mediante distintas soluciones de conflicto, ha interpretado sabido interpretar el alcance de tal prohibición. En uno de los casos, estando Argentina como parte involucrada, se ha resuelto que existía una vulneración al Acuerdo por existir una diferencia entre productos nacionales e importados al momento de imponer ciertos tributos.

Efectivamente, en el año 1998 las Comunidades Europeas requirieron llevar a cabo una consulta con la Argentina por determinadas medidas sobre las exportaciones de pieles de bovino y a las importaciones de cueros acabados. Entre estas medidas había un "IVA adicional" del 9 % cobrado por la Argentina sobre la importación y un "adelanto del impuesto a las ganancias" en el precio de las mercaderías importadas. No hubo una solución satisfactoria en la consulta, por lo tanto, en 1999 las Comunidades Europeas solicitaron al Órgano de Solución de Diferencias ("OSD") la conformación de un grupo especial de conformidad con el artículo XXIII del GATT de 1994.

Las Comunidades Europeas entre otros puntos que cuestionaban, planteaban que el "IVA adicional" y el "adelanto del impuesto a las ganancias" no cumplía con lo dispuesto por el párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994. En ese orden, las comunidades europeas sostenían que tales normas tributarias establecidas por la Argentina en relación con el Impuesto al Valor Agregado (la llamada Ley del IVA) y el Impuesto a las Ganancias (la llamada Ley del IG) vulneran al segundo párrafo del artículo III del GATT, debido a que generaban una carga fiscal más elevada a los bienes importados que a los bienes nacionales similares.

La Argentina, por el contrario, manifestó que las Leyes del IVA y del IG tratan a los bienes nacionales y a los importados de la igual manera no existiendo discriminación alguna. Esas normas no tienen como finalidad el cobro de impuestos adicionales, sino que simplemente son pagos a cuenta que terminan siendo deducibles al momento de liquidar el pago final. En consecuencia, los bienes importados no están sujetos a impuestos interiores superiores a los de los bienes nacionales y no habría ninguna violación al artículo III del GATT de 1994.

El grupo especial de la Organización Mundial de Comercio determinó que las medidas de Argentina discriminaban, esto en razón de que las pieles de bovino eran el principal insumo utilizado en la producción de cueros acabados y en consecuencia, el IVA adicional e Impuesto a las Ganancias sobre las importaciones de pieles de bovino tuvo un impacto desproporcionado en la competitividad de la UE en el mercado argentino de cueros acabados. Es decir, al imponer un IVA adicional y el Impuesto a las Ganancias sobre las exportaciones de pieles de bovino, Argentina terminó incrementando los costos de producción de los productores de cueros acabados de la UE que importaban pieles de bovino de Argentina. Como resultado, los productores de la UE quedaron en una desventaja competitiva en el mercado argentino de cueros acabados en comparación con los productores locales, llevando a precios más altos de los importadores de cueros acabados.

De esta forma la OMC resolvió que, las medidas aplicadas por Argentina discriminaban las exportaciones de pieles de bovino de la UE y afectaban la competitividad de la UE en el mercado argentino de cueros acabados, vulnerando las normas de la Organización Mundial de Comercio. Asimismo, recomendó que Argentina revise estas medidas. Específicamente, Argentina debía eliminar cualquier impuesto adicional aplicado a las exportaciones de pieles de bovino y cualquier medida discriminatoria que pudiera afectar la importación de cueros acabados de la UE. Por último, en el informe de seguimiento de la OMC de 2002 se señaló que, Argentina había cumplido con las recomendaciones y decisiones adoptadas en el informe del Grupo Especial de 2000 en relación con el asunto "Argentina - Medidas que afectan a la exportación de pieles de bovino y a la importación de cueros acabados". Según este informe, Argentina había tomado medidas necesarias para suprimir los impuestos adicionales que recaían sobre las exportaciones de pieles de

bovino y de esa manera garantizar que cualquier decisión relacionada con la importación de cueros acabados no discrimine arbitrariamente entre los productos de diferentes países.

Lo resuelto exterioriza un punto de gran valor al concluir que, en el asunto Argentina-Pieles y cueros, las medidas que impuso la Argentina fueron medidas internas en el sentido del párrafo 2 del Artículo III, a pesar de que se aplicaran en el momento de la importación del producto. Esta medida, sobre el anticipo de un Impuesto obre Valor Agregado, se imponía únicamente si los productos importados se vendían después en el mercado interno argentino, es decir, se trataba del prepago de un impuesto interno. El hecho de que se colectaba en el momento y lugar de la importación no cambiaba la naturaleza de la medida<sup>44</sup>.

Por consiguiente, aunque los impuestos adicionales se recaudaban en el momento y lugar de la importación, su naturaleza discriminatoria seguía siendo una vulneración del Principio de Trato Nacional dispuesto por el GATT de 1994.

El informe del Grupo Especial permitió señalar que el párrafo 2 del Artículo III se refiere en forma "directa o indirectamente" que toda medida impositiva que afecta indirectamente las condiciones de competencia entre productos importados y productos nacionales similares entra en el alcance de las disposiciones de la primera frase del párrafo 2 del Artículo III, o de la segunda frase, cuyo ámbito de aplicación es más amplio<sup>45</sup>.

En concordancia con ello, una medida directa sería, por ejemplo, un impuesto más elevado aplicado específicamente a los productos importados, lo que los haría más caros y menos competitivos en el mercado local en comparación con los productos nacionales similares. Mientras que una medida indirecta podría ser una regulación que sólo se aplica a los productos importados y no a los productos nacionales similares. En resumen, la expresión "directa o indirectamente" en el párrafo 2 del Artículo III del GATT 1994 se refiere a que cualquier medida que afecte a los productos importados en comparación con los productos nacionales similares.

---

<sup>44</sup> Argentina – Pieles y cueros, Informe del grupo especial, párrafo 11-145.

<sup>45</sup> Canadá-Publicaciones, Informe del Órgano de Apelación, p. 22.

Asimismo, es importante también poder clarificar qué se entiende por “productos similares”. Ello en razón que en el párrafo 4 y el párrafo 2, ambos del Artículo III (primera frase), hace saber que sólo se aplican cuando los productos importados y nacional sean “productos similares”. En orden a ello, es necesario rememorar que el GATT de 1947 en el Informe del Grupo de Trabajo sobre ajustes fiscales en frontera estableció tres criterios generales para determinar el alcance del significado de productos similares, a saber: (1) el uso final de un producto en un mercado determinado; (2) los gustos y hábitos del consumidor, que cambian de país a país, y (3) las propiedades, naturaleza y calidad de los productos<sup>46</sup>.

Sin embargo, existen también otros criterios para determinar que se entiende por productos similares. En el contexto de los párrafos 2 y 4 del Artículo III, el Órgano de Apelación ha aplicado cuatro criterios para determinar, caso por caso, si dos productos son “similares”: (1) las propiedades, naturaleza y calidad de los productos; (2) el uso final de un producto en un mercado determinado; (3) los gustos y hábitos del consumidor, que cambian de país a país, y (4) la clasificación arancelaria uniforme de los productos. Por otro lado, ante un producto nacional, pero frente a la ausencia uno importado (por ejemplo, porque la medida en litigio ha prevenido la importación de productos similares), es permisible usar un producto importado hipotético<sup>47</sup>. En conclusión, podemos aproximarnos a una definición sosteniendo que el término "productos similares" se refiere a productos que son similares o comparables en cuanto a sus características y usos.

Por otro lado, es relevante destacar el asunto Chile-Bebidas alcohólicas, donde se puede observar como la OMC le otorga un sentido amplio al Principio de No Discriminación, prevaleciendo el Principio de Trato Nacional sobre cualquier cuestión técnica, que podría permitir a los países contratantes eludir este principio. El presente caso surte un efecto de gran valor en materia de comercio internacional para hacer eficaz la finalidad que pregona el Acuerdo GATT sobre el libre comercio.

---

<sup>46</sup> Informe del Grupo de Trabajo sobre ajustes fiscales en frontera, IBDD 18S/106, adoptado por las Partes Contratantes en 1970, párrafo 18

<sup>47</sup> Véase Japón-Bebidas alcohólicas II, Informe del Órgano de Apelación y CEAmianto, Informe del Órgano de Apelación. Véase también Estados Unidos-Gasolina, Informe del Grupo Especial.

En este asunto (Chile-Bebidas alcohólicas), el sistema chileno gravaba todas las bebidas espirituosas sobre la base de su contenido de alcohol y precio. Las bebidas espirituosas con un contenido de alcohol inferior o igual a 35 grados se gravaban con un tipo del 27% ad valorem. A partir de la imposición del 27% ad valorem, el gravamen aumentaba 4 puntos porcentuales por grado de alcohol adicional, hasta un máximo del 47% ad valorem para todas las bebidas espirituosas con una graduación superior a 39°. El resultado de este sistema fue que aproximadamente el 75% del volumen total de las bebidas espirituosas producidas en el país, se les aplicará un tipo del 27%, mientras que más del 95% del volumen total de las bebidas espirituosas importadas estaban gravados con un tipo del 47% ad valorem. Chile sostuvo que este sistema no aplicaba una tributación diferente porque todas las bebidas alcohólicas destiladas, nacionales o importadas, con el mismo contenido de alcohol, estaban gravadas a un tipo idéntico ad valorem. Asimismo, el país trasandino argumentó que al no existir una tributación diferente no se justificaba pasar a la tercera cuestión, en cuanto a determinar si el sistema chileno aplicaba de manera tal que se protegía la producción nacional. El Estado chileno no apeló la constatación del grupo especial respecto a que las bebidas importadas con determinado contenido de alcohol son directamente competidoras o pueden sustituir directamente a otras bebidas alcohólicas destiladas nacionales con un contenido diferente de alcohol.

Los argumentos fueron rechazados por el Órgano de Apelación, en cuanto a que había que hacer la comparación entre el impuesto aplicado a los productos nacionales y el determinado a los importados únicamente dentro de cada categoría fiscal. Debiendo tenerse en cuenta las diferencias impositivas sobre las bebidas alcohólicas destiladas que tenían distintas graduaciones alcohólicas y que se encuentran en diferentes categorías fiscales por este hecho. Y en tal sentido, el Órgano de Apelación consideró que, si se aceptara el análisis del país trasandino se pasaría por alto el objetivo del Artículo III, que determina facilitar condiciones de competencia iguales para todos los productos importados directamente competidores con los productos nacionales o que pueden sustituirlos directamente.

El examen relacionado con la cuestión de “impuesto similar” no se podía limitar a las bebidas de un determinado contenido de alcohol, sino que comprendía todas las bebidas alcohólicas destiladas incluidas en cada una de las categorías fiscales previstas en el sistema chileno. Desde esta perspectiva, la carga fiscal que gravaba a los productos

importados que en su mayoría estaban sujetos a un tipo impositivo del 47%, sería más pesada que la carga que grava a los productos nacionales que en su mayoría estaban sujetos a un tipo impositivo del 27%. Entonces, los productos importados y nacionales directamente competidores o sustituibles entre sí no estaban sujetos “a un impuesto similar”, en el sentido de la Nota al párrafo 2 del Artículo III del GATT de 1994. En este encuadre, se puede llegar a la conclusión que el Principio de No Discriminación, que promueve el GATT tiene un sentido amplio, y aunque su objetivo es evitar cualquier acto que conlleve a un trato desigual dentro del territorio nacional entre productos nacionales y los de origen importados, mediante estos casos recientemente expuestos, se demuestra que el Artículo III le da una amplitud al Principio de Trato Nacional, a los fines de evitar cualquier maniobra discriminatoria por parte de los Estados Miembros.

Por consiguiente, podemos observar que, aunque técnicamente no se trataban de productos exactamente iguales, debido al grado de volumen alcohólico y a pesar de que esta diferencia puede estar sustentado en necesidades extrafiscales como es la reducción del consumo de bebidas con alto grado de volumen alcohólico, el GATT busca priorizar al Principio de No Discriminación. Para ello, le otorga un sentido amplio con respecto al concepto de productos similares, como asimismo trata de evitar cualquier técnica o accionar por parte de los países miembros para no respetar el Principio de No Discriminación. Por lo tanto, este asunto nos permite comprender que ante la duda o cuestiones técnicas que puedan justificar la diferencia, siempre se debe prevalecer la igualdad en el comercio exterior.

## **7) Jurisprudencia**

Reconocidos los preceptos internacionales amparados por el Acuerdo del GATT. y la Ley 24.425 desde la órbita de las decisiones de la OMC, ingresaremos en la opinión de los jueces a nivel nacional, analizando sus sentencias sobre las diferencias tributarias que se presentan a partir de una ley, respecto a los productos importados y aquellos nacionales. Para lo cual recurriremos a fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN).

**I) Cermac S.A. c/ DGI<sup>48</sup>**

En presente caso la empresa Cermac S.A. solicitó la repetición de los impuestos que había pagado en exceso en el marco de un régimen impositivo que, según su interpretación, discriminaba a las empresas importadoras. El régimen impositivo disponía una reducción de la carga tributaria para los productos que se fabricaban localmente. Sin embargo, la empresa Cermac S.A. argumentaba que esta reducción impositiva discriminaba a las firmas importadoras, dado que los productos importados no estaban incluidos.

A partir de ahí, la actora sostuvo que esta discriminación vulneraba al Principio de Trato Nacional y que a su vez, violaba el art. 80 de la Ley de Impuestos Internos, donde se dispone la prohibición de discriminar. La Cámara al confirmar la sentencia de primera instancia, rechazó la demanda tendiente a obtener la repetición de lo abonado en concepto de impuestos internos aplicados a la importación. Contra dicho pronunciamiento la vencida interpuso el recurso extraordinario que fue concedido. La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó la sentencia apelada, fundándose en que el régimen impositivo en cuestión no discriminaba entre empresas nacionales e importadoras, sino que simplemente no incluía a estas últimas en la reducción de impuestos prevista. Por lo tanto, la Corte no consideró que se estuviera violando el Principio de Trato Nacional.

En línea a ello, nuestro máximo tribunal resolvió lo siguiente:

- 1- Debe evitarse dar una interpretación a las leyes que ponga en pugna sus disposiciones (“destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto”). En consecuencia, señaló que el art. 80 de la ley de impuestos internos respecto de las tasas y régimen de exenciones debe entenderse sin perjuicio de las discriminaciones que disponen los artículos que le preceden, pues lo contrario importaría no solo inconsecuencia o falta de previsión del legislador sino también incoherencia en la redacción del cuerpo legal. Por lo tanto, el art. 80 donde se dispone la prohibición de discriminación es válido, pero no sobre las diferencias que estipula la propia ley de Impuestos Internos.

---

<sup>48</sup> Fallos: 320:1909

- 2- Tampoco existe una violación al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) debido a que el art. 86 de la ley 3764 es compatible con el art XIX, párrafo 1ro del acuerdo, donde dispone que si como consecuencia de la evolución imprevista de circunstancias que causen o provoquen una amenaza a un perjuicio grave a los productores nacionales de bienes similares, el país importador podrá adoptar ciertas decisiones “en la medida y durante el tiempo que sean necesarios para prevenir o reparar ese perjuicio”.

En conclusión, podemos decir que la Corte Suprema no realiza un análisis profundo respecto al GATT, sino que simplemente se remite a la normativa interna para resolver el presente caso.

## **II) Autolatina Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva<sup>49</sup>.**

En otra situación similar donde la Autolatina Argentina S.A. promovió la repetición por los impuestos internos abonados en exceso en virtud de importaciones de automóviles durante los años de 1980 y 1982, fundando en el art. 74 de la ley del impuesto que disponía que los vehículos importados tenían una tasa más elevada (13%) que los nacionales. La actora argumentó que esta disposición contradecía el art. 80 de la misma ley, donde prohíbe cualquier discriminación entre productos nacionales e importados. A su vez, agregó que en esa colisión normativa se debía prevalecer al artículo 80 dado que su fuente son los principios establecidos en el GATT, como los tratados de Montevideo de 1960 y 1980.

En ese sentido, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, confirma la sentencia de 1ra. Instancia rechazando la demanda fundándose en que el argumento referido por la parte actora, a que el art. 80 debía prevalecer sobre el 74 no resistía menor análisis, ya que ambas disposiciones tenían rango legal y el hecho que la primera tuviese su causa en tratados internacionales no la elevaba en la escala jerárquica de nuestro ordenamiento jurídico. La actora recurrió a nuestro

---

<sup>49</sup> Autolatina Argentina SA c/DGI s/ recurso directo de organismo externo (Expte. N° 37.625/99).

máximo tribunal y la Corte acudió a su precedente “*Cermac*”, donde dispone que la prohibición de discriminar que contiene el art. 80 de la ley de Impuestos Internos debe entenderse sin perjuicio de las discriminaciones que establece los artículos que lo proceden, pues lo contrario importaría una inconsistencia o falta de previsión del legislador.

Por consiguiente, podemos nuevamente advertir que no se profundizó sobre el Principio de Trato Nacional.

### III) **Levin, Ernesto Ariel c/ DGI**<sup>50</sup>.

A través del decreto 611/91 (prorrogado por su similar 365/92) se eximió el pago de impuestos internos a ciertos artículos de producción local desde el 11 de abril hasta el 31 de marzo de 1992. La firma Adexa S.A. oficializó una serie de despachos de importación de distintos modelos de hornos electrodomésticos, librados a plaza en 1990, 1991 y 1992. Estos productos estaban gravados con el impuesto interno. En ese sentido, la DGI inició una determinación de oficio por la responsabilidad personal y solidaria a Ernesto Ariel Levin, como presidente de Adexa S.A..

Ahora bien, el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución de la Dirección General Impositiva determinativa de la responsabilidad personal y solidaria del actor, como presidente de una sociedad anónima y la Cámara confirmó la decisión. Esta absolución se funda conforme el art. 80 de la ley del gravamen, donde se dispone que los productos importados, salvo los que se introduzcan bajo el régimen de equipaje, tendrá el mismo tratamiento<sup>51</sup>.

Disconforme con lo resuelto, el Fisco interpuso un recurso extraordinario. La Corte Suprema de la Justicia de la Nación, por mayoría, revocó la sentencia apelada, pero previo a ello la Procuración General de la Nación opinó que correspondía revocar la sentencia

---

<sup>50</sup> 332:1332.

<sup>51</sup> Artículo 80 - Los productos importados gravados por la ley -con excepción de los que se introdujeran al país por la vía del régimen especial de equipaje tendrán el mismo tratamiento fiscal que los productos similares nacionales, tanto en lo relativo a las tasas aplicables como en cuanto al régimen de exenciones; quedando derogada toda disposición que importe un tratamiento discriminatorio en razón del origen de los productos.

apelada, destacando: a) en los autos “*Cermac*” la Corte ya había decidido un asunto que guarda analogía con la presente controversia; b) en dicho fallo se manifestó que el art. 86 de la ley de impuestos internos autoriza al Poder Ejecutivo a dejar sin efecto, transitoriamente, los gravámenes sobre determinadas industrias y, en uso de dicha atribución, se dictaron diversos decretos que no incluyeron en la exención a los bienes importados; y c) la prohibición de discriminar que contienen el art. 86 de la ley debía entenderse sin perjuicio de las discriminaciones que disponen los restantes artículos de la ley.

En esta nueva oportunidad, no se analiza la posible vulneración al Principio de Trato Nacional.

#### **IV) Volkswagen Argentina SA c. Fisco Nacional DGI.**

Volkswagen Argentina promovió demanda de repetición contra la Dirección General Impositiva, debido a que se habría abonado en exceso en impuestos internos por importaciones de automotores durante 1980 y 1981. Se funda en que el art. 74 de ese entonces, prescribía que para los vehículos importados les correspondía una tasa más elevada del 13%, a diferencia de lo que sucedía con los vehículos nacionales, donde fijaba una alícuota dependiendo el consumo de combustible. Alegaba que tal disposición se contradecía con el art. 80 de la propia ley, discriminando y yendo en contra de toda igualdad entre los productos nacionales e importados. A su vez, agrega que el art. 80 tiene su fuente en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) donde de la misma manera se establece la prohibición de discriminación. Sin embargo, el juzgado de primera instancia, la Sala IV y nuestro máximo tribunal se remitieron al precedente “*Cermac S.A.*” y rechazan lo solicitado por la parte actora, sin realizar ningún análisis sobre el Principio de Trato Nacional.

### **8) Consideraciones finales**

#### **I. La CSJN y el Acuerdo G.A.T.T.**

En primer lugar, es necesario comenzar haciendo un breve comentario sobre el análisis que ha tenido el máximo tribunal frente a esta temática. Puede observarse que nuestro máximo tribunal no se avoca en profundidad al Principio de Trato Nacional, sino que ha decidió centralizar el punto de la desigualdad en el art. 80 del decreto de impuestos internos de 1979 o de lo que hoy es el art. 9 la Ley 24.674, donde dispone que *“Los productos importados gravados por la ley –con excepción de los que se introdujeran al país por la vía del régimen especial de equipaje- tendrán el mismo tratamiento fiscal que los productos similares nacionales, tanto en lo relativo a las tasas aplicables como en cuanto al régimen de exenciones, quedando derogada toda disposición que importe un tratamiento discriminatorio en razón del origen de los productos.”*

En orden a ello, lo resuelto por la Corte, en los diferentes precedentes expuestos, refiere a que existen ciertas excepciones permitidas en la ley que no afectan al Principio de No Discriminación debido a que, si esto fuese así, se estaría reconociendo una falta de previsibilidad por parte del legislador. Asimismo, concluye que, si tales tratos desiguales previstos por la ley fuesen violatorias al art. 9, importaría no sólo incongruencia o falta de previsión del legislador, sino incoherencia en la redacción del cuerpo legal. En línea a ello, la finalidad del artículo 80 (hoy art. 9) es vedar el tratamiento desigualitario entre productos nacionales y extranjeros sólo cuando el fin sea discriminar arbitrariamente. Esta situación no se daría cuando exista una diferencia fundada por una finalidad específica, por ejemplo, extrafiscal.

Ahora bien, el fundamento de nuestro máximo tribunal respecto a evitar darle un sentido que ponga pugna las disposiciones que surgen de la misma ley, puede ser razonable en el sentido que el propio legislador no habría actuado con incongruencia y falta de previsión, dado que, surge de la propia ley estas diferencias y que una disposición no invalida a la otra, pero la cuestión debe trascender hacia la órbita de un Acuerdo Internacional, como resulta el GATT, que no ha sido a mi entender debidamente incluido en el análisis el Principio de Trato Nacional.

A partir de ahí es cuando, se abre el interrogante: ¿Podría seguir la Corte amparándose en la previsibilidad del legislador o la falta de incongruencia, teniendo en cuenta que ya no se encuentran dentro de la misma disposición legal? Asimismo, teniendo en consideración

que a partir de la reforma constitucional del año 1994 ya no estaríamos discutiendo sobre la colisión de dos normas que puedan verse en un mismo rango legal. Claramente, por cuanto se debería ahondar en la fuerza predominante de un Acuerdo Internacional que impone su aplicación por sobre, incluso, leyes promulgadas por el Congreso de la Nación.

Frente a este punto, la Corte Suprema ha mencionado al Principio de Trato Nacional de una forma muy solemne, sin ingresar en un análisis profundo sobre el tema. Rescatando solamente que no existe violación al Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, debido a que el art. 86 de la ley 3764<sup>52</sup> es compatible con el art XIX, párrafo 1ro del Acuerdo, que dispone que si como consecuencia de la evolución imprevista de las circunstancias de causar o amenaza causar un perjuicio grave a los productores nacionales de bienes similares, el país importador podrá adoptar “en la medida y durante el tiempo que sean necesarios para prevenir o reparar ese perjuicio”. Es decir, la CSJN dispone que no existe afectación al Principio de Trato Nacional dado que el propio GATT en su art. XIX prescribe ciertas medidas de urgencia y excepcionales sobre la importación de productos determinados.

Ahora bien, previo a cualquier análisis de los argumentos que delinea la Corte Suprema sobre el Principio de Trato Nacional, es importante advertir que el art. XIX invoca lo siguiente:

*“1. a) Si, como consecuencia de la evolución imprevista de las circunstancias y por efecto de las obligaciones, incluidas las concesiones arancelarias, contraídas por*

---

<sup>52</sup> Hoy es el artículo sin número. “ Artículo ... - Facúltase al Poder Ejecutivo para aumentar hasta en un VEINTICINCO POR CIENTO (25%) los gravámenes previstos en esta ley o para disminuirlos o dejarlos sin efectos transitoriamente cuando así los aconseje la situación económica de determinada o determinadas industrias.

En ningún caso el aumento que se establezca en virtud de dicha facultad podrá superar una tasa del setenta y cinco por ciento (75%) sobre la base imponible respectiva. (*Párrafo incorporado por art. 102 de la [Ley N° 27.430](#) B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 128 de la Ley de referencia*)

La facultad a que se refiere este artículo, sólo podrá ser ejercida previos informes técnicos favorables y fundados de los ministerios que tengan jurisdicción sobre el correspondiente ramo o actividad y, en todos los casos, del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, por cuyo conducto se dictará el respectivo decreto.

Cuando hayan desaparecido las causas que fundamentaron la medida, el Poder Ejecutivo podrá dejarla sin efecto previo informe de los ministerios a que alude este artículo.

*una parte contratante en virtud del presente Acuerdo, las importaciones de un producto en el territorio de esta parte contratante han aumentado en tal cantidad y se realizan en condiciones tales que causan o amenazan causar un daño grave a los productores nacionales de productos similares o directamente competidores en ese territorio, dicha parte contratante podrá, en la medida y durante el tiempo que sean necesarios para prevenir o reparar ese daño, suspender total o parcialmente la obligación contraída con respecto a dicho producto o retirar o modificar la concesión.”*

Del presente Artículo XIX infiere que, una de las excepciones que establece el GATT es solamente en situaciones excepcionales, concretamente cuando exista un daño grave o amenaza a los productos nacionales. En ese sentido, al no existir una amenaza o no estar justificada, no se puede acudir a dicha excepción. Es decir, la simple finalidad extrafiscal de protección de la industria nacional, de ningún modo posibilita poder ampararse en la presente preferencia, sino que debe estar debidamente fundada y acreditada. Máxime teniendo en consideración, que la finalidad del GATT fue promover el comercio exterior a través de la liberalización de las barreras arancelarias y no arancelarias. Por lo tanto, el fundamento que dispone nuestro máximo tribunal sobre la existencia en el propio GATT. del art. XIX, donde se establecen ciertas medidas de urgencia, no es suficiente. Asimismo, es relevante tener presente que esta disposición excepcional que trae a colación nuestro máximo tribunal, no se le puede otorgar una operatividad de forma inmediata, menos sin analizar previamente sus requisitos.

Señalado esto, el primer punto que debe tenerse en consideración para acudir a la presente excepción que dispone el GATT, es que deba existir una amenaza o un daño grave a los productores nacionales de productos similares o directamente competidores en ese territorio. En esa línea, se debe considerar que la mera finalidad extrafiscal, como es el cuidado de la industria nacional, no faculta la posibilidad de invocar la excepción amparada en el Acuerdo, sino que para que esto suceda debe acreditarse de forma fehaciente que existe un daño o amenaza.

Por otro lado, es necesario señalar que las excepciones que establece el Acuerdo General de Aranceles son extraordinarias, por consiguiente, para poder ampararse en ellas, deberá

cumplirse previamente con un procedimiento estricto que regla el propio GATT. Lo que nos lleva a recordar el Artículo XIX -apartado 2- que así lo exige:

*“2. Antes de que una parte contratante adopte medidas de conformidad con las disposiciones del párrafo 1 de este artículo, lo notificará por escrito a las PARTES CONTRATANTES con la mayor anticipación posible. Les facilitará además, así como a las partes contratantes que tengan un interés substancial como exportadoras del producto de que se trate, la oportunidad de examinar con ella las medidas que se proponga adoptar. Cuando se efectúe dicha notificación previa con respecto a una concesión relativa a una preferencia, se mencionará a la parte contratante que haya solicitado la adopción de dicha medida. En circunstancias críticas, en las que cualquier demora entrañaría un perjuicio difícilmente reparable, las medidas previstas en el párrafo 1 de este artículo podrán ser adoptadas provisionalmente sin consulta previa, a condición de que ésta se efectúe inmediatamente después de que se hayan adoptado las medidas citadas.”*

En ese sentido, el GATT admite unas pocas excepciones<sup>53</sup>, sin embargo, en cualquiera de estos supuestos, los Estados miembros están obligados a notificar a la OMC la existencia de medidas restrictivas de acuerdo con lo previsto en la “Decisión sobre el procedimiento de notificación de restricciones cuantitativas” adoptada por el Consejo del Comercio de Mercancías de la OMC en 2012<sup>54</sup>.

Hasta aquí, puede visualizarse que el Acuerdo GATT, si bien admite algunas excepciones, en ningún caso habilita a aplicar medidas discrecionalmente, dado que deben cumplir con

---

<sup>53</sup> Como prohibiciones o restricciones para la aplicación de normas o estándares técnicos [art. XI.2.b) del GATT 1994], limitaciones aplicables a productos pesqueros o agrícolas [art. XI.2.c) del GATT 1994], limitaciones para resguardar la balanza de pagos (art. XII del GATT 1994), limitaciones basadas en motivos de seguridad nacional (art. XXI del GATT 1994), aplicación de salvaguardas comerciales o medidas antidumping (arts. XIX y VI del GATT 1994, respectivamente), restricciones sanitarias, zoonosanitarias y fitosanitarias (art. XX del GATT 1994), limitaciones destinadas a proteger la moral pública (art. XX del GATT 1994), medidas destinadas a resguardar al medioambiente, limitaciones al ingreso de materiales nucleares, entre otras

<sup>54</sup> Perrino, Agustín Tomas, Análisis del Régimen Jurídico de Licencias de Importación, La Ley, AÑO LXXXV N° 18, TOMO LA LEY 2021-A, 18/01/2021, Buenos Aires, Argentina.

el procedimiento que se regla para tal cometido. Por lo tanto, de no existir una justificación de presencia de una amenaza o daño, no puede tomarse como válida la excepción que impone el art. XIX; máxime cuando no se ha planteado desde el Estado argentino, el procedimiento para adherirse y ser habilitado a hacerse de este tipo de preferencia. Sumado a que alejarse de tal premisa e imponiendo la aplicación de una Ley por encima del Acuerdo Internacional suscripto por el Estado argentino, atenta contra el precepto constitucional de jerarquía de las normas (artículo 31 de la C.N.).

Por lo cual, podemos concluir que el Acuerdo GATT las diferencias tributarias entre productos nacionales e importados podrán aplicarse bajo excepción establecida por el GATT, en la medida que:

- 1- Exista un daño o amenaza a un daño. Debe ser concreto y demostrable.
- 2- Se de cumplimiento a un procedimiento formal previo a cualquier medida excepcional. Entre estas, la obligación de notificar a las partes contratantes.

Habiéndose evidenciado que el análisis realizado por nuestro máximo tribunal en los precedentes “Cermac” y “Volkswagen Argentina” no son concordantes con lo estipulado por el Acuerdo del GATT, no tan sólo por cuanto ha faltado un análisis profundo sobre la posible amenaza o daño que debe existir para ampararse en la excepción dispuesta por el art XIX, como a su vez la falta del debido procedimiento que corresponde realizarse, sino también porque se ha omitido tener presente cual es la finalidad máxima del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

Señalado lo relacionado con los fundamentos efectuados por la CSJN, procederé a tratar de incursionar en la cuestión relativa a la posible violación al Principio de Trato Nacional, frente a la diferencia sustancial tributaria que se presenta entre productos nacionales e importados que impone la Ley de Impuestos Internos. Ya hemos mencionado que la diferencia se acredita sobre dos efectos concretos, el primero al imponer un sistema plurifásico, obligando al producto importado a pagar en dos oportunidades y el segundo, ante el aumento de la base imponible en un 30 % que se aplica para las mercaderías de origen importados.

Para poder determinar cuando existe una vulneración, incumbe comprender que el Principio de No Discriminación que impone el GATT debe recaer sobre tratos desiguales a productos de origen importados dentro del territorio nacional, ya habiendo éstos sido nacionalizados. Situación que claramente ha sido tratado y decidido por los diferentes Paneles y Órganos de Apelaciones internacional (fuentes prioritarias y fundamentales por su potestad en la interpretación de los principios que establece la OMC).

En este sendero y a fin de poder llegar a la conclusión sobre esta temática aquí desarrollada, es prioritario desarticular e ir visualizando como se estructura este trato diferencial, y a partir de ello, determinar si tal desigualdad resulta violatoria del Principio de Trato Nacional.

A tal evento, se debe tener presente que el pago de los tributos que gravan la importación se realiza con anterioridad a producir el hecho imponible. Recordando que el hecho imponible es el libramiento a plaza. Por lo tanto, el pago se conforma con antelación al libramiento, consecuentemente, no existe mercadería nacionalizada al momento de abonar el tributo y simplemente se está frente a una mercancía de origen importada.

Por su parte, el Acuerdo General de Aranceles, como ha sido objeto de desarrollo, tiene como finalidad prioritaria promover y establecer las normas para la liberalización del comercio, trasladando esta finalidad a cada Miembro, y que se afianza entre distintos principios, como en la no discriminación. Por lo cual, con el objeto de evitar cualquier maniobra ardidosa por parte de algún Estado, se le ha dado una interpretación en un sentido amplio al Artículo III, como pudo observarse en el asunto Chile-Bebidas alcohólicas.

En ese sentido, en el asunto Argentina -pieles y cueros-, el grupo especial concluyó que, las medidas fiscales argentinas fueron medidas internas en el sentido del párrafo 2 del Artículo III, aunque se aplicaba en el momento de la importación del producto. De esta manera, la medida que genera un trato desigual, aunque sea al momento de la importación, debe interpretarse como una medida interna y en consecuencia, en función a ello, el incremento del 30% de la base imponible por la sola razón de ser un producto de origen importado debe considerarse como una medida interna.

Por otro lado, el Principio de Trato Nacional también se ve afectado mediante el sistema plurifásico que se les otorga a los productos importados. Este sistema genera que el pago del impuesto sea obligado en dos oportunidades, sin perjuicio que la ley permite tomar a cuenta el pago realizado en la importación. Como se ha mencionado en puntos anteriores, existen ciertas excepciones a la posibilidad de tomar a cuenta aquel primer pago realizado. Una de estas excepciones, es cuando estamos frente a importaciones para uso personal. Es decir, en los casos de importaciones de uso personal el pago del impuesto interno correspondiente a la importación tiene carácter definitivo y no habilita para computo como pago a cuenta posterior, a menos que se produzca la venta de lo importado en un plazo inferior a 2 años.

Conforme a ello, en aquellos casos de productos importados se incrementará de igual manera que en los demás productos, es decir, se le incrementará a la base imponible un 30 % sin que exista la posibilidad de tomar a cuenta, debido a que no hay una futura venta.

Por lo tanto, la diferencia del incremento de la base imponible entre los productos importados y los producidos en Argentina, da cuenta que al momento de pago se genera una desigualdad, sin perjuicio a que no se haya culminado con el procedimiento de nacionalización. Máxime, cuando encuentra el alcance de un sistema bifásico al exigirse el deber de pagar en dos momentos diferentes, generando otra clara desigualdad dentro del territorio nacional, frente al producto ya nacionalizado, atento que el pago realizado por segunda vez es conformado dentro del territorio, sin que pueda existir objeción sobre la nacionalización del producto.

En virtud de lo señalado, entendemos que estas desigualdades no pueden justificarse por la sola razón de su finalidad extrafiscal y de ninguna manera avalar la violación al Principio de Trato Nacional, fundado en las excepciones que dispone el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, sin haberse respetado el procedimiento reglado expresamente en el propio GATT.

Por último, el incremento del 30 % en la base imponible resulta arbitrario por imponerse sobre la simple razón de tratarse de un producto importado, más cuando deviene de una medida interna y en consecuencia violatorio al Principio de Trato Nacional. De la misma manera se considera que establecer dos sistemas tributarios, a través de dos pagos

diferenciados para los productos importados, vulnera también el Principio de No Discriminación que impone el GATT. Máxime, cuando el acuerdo del GATT tiene carácter suprallegal frente a la Ley de Impuestos Internos.

## **II. Conclusión**

Teniendo en cuenta que el impuesto aquí objeto de tratamiento, concibe una diferencia sustancial entre su forma de aplicarse en relación con los productos de origen nacional, respecto a aquellos importados, estimo que no existe plano de discusión con relación a tal disparidad. Asimismo, tales variaciones se exteriorizan tanto por el incremento que se le impone a la base imponible de la mercadería importada, como por la obligación de ingresar tal impuesto en dos oportunidades distintas.

Acreditada la diferencia sustancial de imposición de un tributo dependiendo si se trata de mercadería nacional o importada, se ha concluido que tal regla esta distante de ser considerada alineada al Principio de Trato Nacional. Lo que da por resultado la presencia de una discriminación hacia el producto de origen extranjero. Tanto por afectar el Principio de Trato Nacional, como el de no discriminación, ambos prohibidos por los Acuerdos Internacionales que procuran la igualdad entre productos nacionales e importados.

Así entonces, estoy en condiciones de concluir respecto a si se estaría en presencia de una discriminación, como consecuencia de las diferencias que existen entre productos nacionales e importados al momento de aplicar el Impuesto Interno conforme Ley 24.674, contrariando el marco del Acuerdo GATT (Ley 24.425), que:

- a) A partir de la diferencia existente en la aplicación del impuesto interno entre productos importados y aquellos de origen nacional, el Estado argentino está contrariando el Principio de Trato Nacional y el precepto de no discriminación que impone el Acuerdo GATT.
- b) Asimismo, que la Ley 24.425 que aprobó el Acuerdo GATT, resulta ser una normativa que impone su aplicación por encima de la Ley 24.674, por el principio

de jerarquía que invoca el artículo 31 de la Constitución Nacional, considerando su fundamento en la reforma última de C.N. -año 1994-.

- c) En su caso, el Estado Argentino no ha cumplido con los procedimientos que regla el Acuerdo GATT, para aplicar diferencias tributarias como la de especies, dentro de las excepciones que puedan abastecer por el mismo Acuerdo.
- d) La cuestión no se encuentra comprendida en los fallos de la CSJN –señalados en el presente-, por no haber sido tratado el alcance del Principio de Trato Nacional y de No Discriminación que impone el Acuerdo GATT, ni aplicar el sistema jerárquico de las normas que abastecen el rango superior del GATT frente a la Leyes. En este caso, ley 24.674.

Felipe Coronel de la Torre

## **9) Bibliografía de consulta y fuentes de investigación.**

### **Bibliografía:**

- Alberdi, Juan Bautista, Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina.
- Garcia Belsunce, Horacio A, Diaz Vicente Oscar (directores), Historia de la Tributación Argentina (1810 – 2010).
- García Vizcaíno, Catalina, Manual de Derecho Tributario.
- Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.

- Jarach, Dino: Curso Superior de Derecho Tributario.
- Jarach, Dino; Tremas de Derecho Tributario – Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas.
- Gutman, Raúl y Batista, Maximiliano A. – Apuntes sobre el Régimen Legales de Impuestos Internos.
- Catalina Garcia Vizcaino, Derecho Tributario – Consideraciones Económicas y Jurídicas.
- Weinmann Rodolfo – Tribunal Fiscal de la Nación.
- Vid. Gianni, Instituciones de Derecho tributario, (traducción del Prof. Dr. D Fernando Sainz de Bujanda).
- Cfr. Martin Queralt J. Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., Tejerizo Lopez, J.M., Curso Derecho Tributario y Financiero.
- Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho financiero.
- Gianni, A., Instituciones de derecho tributario.
- Perez Royo, Fernando. Derecho financiero y tributario – Parte general.
- Artana, Daniel, El sistema tributario argentino. Análisis y evaluación de propuestas para reformarlo - Documento de Trabajo N° 123.
- Basaldua, Ricardo Xavier, Derecho Aduanero Parte General.  
Juarez Allende, Héctor Hugo; Manual de Aduanas.
- Cotter, Juan Patricio, Los Principios Generales del Derecho Aduanero. La Ley.
- Pardo Carrero, Germán, Algunas reflexiones sobre el trato nacional en la Organización Mundial del Comercio, en AA VV III Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Errepar.
- Perotti, Alejandro D., Una norma de la AFIP que afecta a las importaciones es contraria al derecho del Mercosur, Trade News.
- Argentina – Pieles y cueros, Informe del grupo especial.
- Canadá-Publicaciones, Informe del Órgano de Apelación.
- Informe del Grupo de Trabajo sobre ajustes fiscales en frontera, IBDD 18S/106, adoptado por las Partes Contratantes en 1970.
- Japón-Bebidas alcohólicas II, Informe del Órgano de Apelación y CEAmianto, Informe del Órgano de Apelación. Véase también Estados Unidos-Gasolina, Informe del Grupo Especial.

- Perrino, Agustín Tomas, Análisis del Régimen Jurídico de Licencias de Importación, La Ley.

**Jurisprudencia:**

- C.S.J.N., - Dumpex SA. c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición, 313:92 - 13/02/1990
- C.S.J.N., - Autolatina Argentina S.A. (TF 12-463-I) c/ Dirección General Impositiva – 27/12/1996 – 319:3208.
- Arrimes Importadora SA – Tribunal Fiscal de la Nación – Sala C – 01/03/2004.
- C.S.J.N., - Cermac S.A. c/ D.G.I. - 320:1909 - 25/09/1997.
- C.S.J.N., - Autolatina Argentina S.A. (TF 12-463-I) c/ Dirección General Impositiva – 319:3208 27/12/1996.
- C.S.J.N., - Levin, Ernesto Ariel c/ DGI - 332:1332 - 02/06/2009.
- C.S.J.N., - Volkswagen Argentina SA c. Fisco Nacional DGI - 24/11/2009.