

TRIBUTARIO

REVISTA DE DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

DIRECTOR: DR. ALBERTO TARSITANO - SECRETARIA DE REDACCIÓN: SILVIA STELLA -
COORDINADOR: MARCO A. RUFINO - JURISPRUDENCIA COMENTADA: CARLOS F.
REYES - COMITÉ DE REDACCIÓN: MARÍA PAULA BORIO PEÑALOZA - ROSARIO ELBEY

DOCTRINA

Aspectos procesales controvertidos de la ley 16.986, por Pamela Jursza

Cita Digital: ED-DVXLII-238

Perspectivas de la legislación comparada sobre el tratamiento tributario de transacciones con criptomonedas, por Luis Durán Rojo y Ernesto Pachas Luna

Cita Digital: ED-DVXLII-239

Resignificar el procedimiento de recaudación. Breve reseña del sistema alemán, por Celina del Rosario Aguirre y Cecilia González Zanon

Cita Digital: ED-DVXLII-240

NOTA

Distorsionando el Código Aduanero. Un mal fallo le añade una infracción y, para configurarla, recurre a reglas de valorar exportaciones que le son ajenas, por Daniel Zolezzi

Cita Digital: ED-DVXLII-241

JURISPRUDENCIA COMENTADA

Jurisprudencia Comentada, por Carlos F. Reyes

Cita Digital: ED-DVXLII-242

DECLARACIÓN

Declaración N° 04/2023 de la Comisión de Juristas para la Integración Regional del Consejo Consultivo de la Sociedad Civil

JURISPRUDENCIA

ADUANA: Exportación: declaración aduanera; inexactitud; art. 954, ap. 1, inc. c), CA; aplicación; subfacturación; existencia; análisis; pautas (CNCont.-adm. Fed., sala III, octubre 6-2021)

MEDIDAS CAUTELARES: Rechazo: requisitos. IMPUESTOS: Impuesto sobre los ingresos brutos: servicio público de transporte de energía eléctrica por distribución troncal (CS, mayo 20-2021)

RECURSO EXTRAORDINARIO: Admisión: sentencia arbitraria; obligaciones tributarias; prescripción; Protocolo Adicional al Convenio Multilateral (CS, marzo 28-2023)



Resignificar el procedimiento de recaudación. Breve reseña del sistema alemán

por CELINA DEL ROSARIO AGUIRRE y CECILIA GONZÁLEZ ZANONI

Sumario: DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS. – PROCEDIMIENTOS DE LIQUIDACIÓN. ACTO ADMINISTRATIVO CONSTITUTIVO. – PROCEDIMIENTO DE RECURSO EXTRAJUDICIAL. – CONCLUSIÓN.

La situación actual de la recaudación en nuestro país nos lleva a indagar en el presente trabajo sobre las características principales del sistema tributario alemán como medio de aporte al debate de ideas.

Será preciso entonces establecer así cuatro aristas de análisis. A saber: distribución de competencias, procedimiento de liquidación, procedimiento de recurso extrajudicial y finalmente la mediación como mecanismo de solución de conflictos.

Distribución de competencias

La República Federal de Alemania tiene la organización propia de un Estado Federal, por lo que es necesario diferenciar las competencias tributarias de la Federación “Bund” y de los 16 Estados Federados, llamados “Länder”.

Los “Länder”, a su vez, están divididos en otras unidades territoriales inferiores en las que se descentraliza la Administración general del Estado Federado, llamadas “Kreise”. La división territorial de los ámbitos de gobierno termina con los municipios “Gemeinden”, que tienen reconocida constitucionalmente su propia autonomía y, en los últimos años, han visto aumentar significativamente sus competencias en materia tributaria. El poder legislativo está repartido entre la Federación y los Estados Federados.

La mayor parte de los tributos son de titularidad federal, pero su gestión está atribuida, fundamentalmente, a los Estados Federados, que también tienen encomendada la gestión de los tributos locales.

Comparativamente, en nuestro país, del texto de la Ley de Coparticipación 23.548 se reconoce únicamente a las provincias la posibilidad de intervenir con carácter consultivo en la elaboración de todo proyecto de legislación tributaria nacional” (art. 11, inc. i), a través del ejercicio de las funciones de la Comisión Federal de Impuestos de la que forman parte junto con la Nación.

Es decir, la Ley de Coparticipación solo le reconoce a las provincias el derecho a participar del producido de los impuestos. En concreto, el art. 75, inc. 2, de la Constitución Nacional determina “una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos”.

Por lo tanto, las provincias carecen por sí solas de todo derecho jurídicamente exigible a determinar la política recaudatoria que encara el régimen tributario nacional,

NOTA DE REDACCIÓN: Sobre el tema ver, además, los siguientes trabajos publicados en EL DERECHO: *La ineficacia administrativa como causa de la morosidad de la recaudación fiscal y la ineptitud judicial*, por JUAN CARLOS BRUZZÓN, ED, 197-456; *Del reino del revés al ejercicio razonable de la potestad tributaria*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 230-774; *La Corte Suprema y una sentencia que desoye el clamor de afianzar la tutela judicial efectiva en materia tributaria*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 237-879; *Poder tributario municipal y ejecuciones fiscales. A propósito de los gravámenes locales sobre las antenas de telefonía y la falta de prestación de servicios municipales*, por MARÍA GABRIELA ÁBALOS, EDCO, 2013-220; *La simplificación del sistema impositivo y el afianzamiento del régimen federal como garantías del contribuyente. Propuestas para una mejor y mayor recaudación en armonía con los derechos y garantías de los contribuyentes*, por SILVIA CASACCIA y PAULA SANTANA, ED, 260-802; *Instrumentos de recaudación de la Ciudad de Buenos Aires y la figura de exacciones ilegales*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 262-664; *Cuando el sentido común y la equidad prevalecen sobre la ortodoxia en la interpretación de la ley tributaria*, por RODOLFO R. SPISSO, ED, 277-323; *La elusión fiscal como problema bajo el método de Popper*, por ALBERTO TARSITANO, El Derecho Tributario, junio 2020, N° 2; *Responsabilidad de los directores en materia tributaria*, por MÓNICA M. F. LASTRA, ED, 280-712; *Prescripción en el impuesto sobre los ingresos brutos. Jurisprudencia judicial y respuesta del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires*, por CARLOS FRANCISCO REYES, El Derecho Tributario, marzo de 2021 - Número 1; *Regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos a extramuros de la Constitución Nacional*, por RODOLFO R. SPISSO, El Derecho Tributario, septiembre de 2022 - Número 3. Todos los artículos citados pueden consultarse en www.elderechodigital.com.ar.

incluso para las contribuciones directas que “transitoriamente” impone la Nación y que corresponden a las primeras, que oportunamente cedieron sus facultades tributarias para evitar la denominada “doble imposición” con el fin de promover un desarrollo equilibrado.

Procedimientos de liquidación. Acto administrativo constitutivo

La liquidación de la mayoría de los tributos en Alemania se da sobre la base de declaraciones que hace el contribuyente y la posterior liquidación a manos de la Administración. El sistema de “autoliquidación” se utiliza únicamente para casos concretos, como por ejemplo el IVA.

Por tanto, los deberes del obligado tributario quedan limitados, en la mayoría de los supuestos, a la presentación de la declaración tributaria, que en ocasiones debe presentarse acompañada de algunos documentos de la contabilidad.

La liquidación de los impuestos es, pues, competencia de la Administración tributaria, que debe a tal efecto dictar el correspondiente acto administrativo.

Esta circunstancia determina que la Administración produzca un gran número de actos administrativos y también, consecuentemente, que los errores cometidos en la liquidación hayan sido ocasionados por la propia Administración⁽¹⁾.

El hecho de que la liquidación sea administrativa hace necesario que los plazos de presentación de la declaración sean flexibles, pues de este modo se evita el colapso de la actividad administrativa en determinados momentos del año y la correlativa escasez de trabajo en otros períodos.

Finalmente, es oportuno destacar la gran celeridad con que se tramita el procedimiento de liquidación, debido en buena medida a que el pago de las deudas liquidadas se realiza normalmente en el mes siguiente a la notificación del acto administrativo de liquidación, lo que constituye un estímulo para que las Administraciones Tributarias liquiden con toda rapidez y puedan iniciar cuanto antes el procedimiento de recaudación.

Como se observa, la recaudación en Alemania es potestad del Estado, como debe ser, ya que está en juego el Bien Común por medio del acto administrativo de naturaleza constitutiva del crédito fiscal.

En nuestro país, el artículo 11 de la Ley 11.683 establece lo siguiente: “la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo a la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables...”.

En concordancia con el artículo 13 de la misma ley, que dispone: “La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo o errores materiales cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad”.

De lo transcripto se evidencia a las claras cómo en nuestro sistema la relación jurídica tributaria se crea a partir de la declaración jurada que realiza el sujeto pasivo, que tiene naturaleza determinativa y lo hace “responsable” del gravamen que de allí se calcule y de su exactitud.

Mientras que en Alemania el ciudadano tiene un deber de colaboración, en nuestro país a los contribuyentes se nos impone la carga de la constitución del vínculo tributario. En el sistema alemán se necesita un acto del Estado para establecer la existencia y la magnitud de la obligación (que no nace hasta tanto exista el acto determi-

(1) Torsten Ehmcke y Diego Marín-Barnuevo Fabo, “La revisión e impugnación de los actos administrativos en el derecho alemán”, Crónica Tributaria Núm. 108/2003 (9-22).

nativo), aquí se le traslada esa tarea al particular siendo, como es sabido, algo que atañe al bien común, por ello es propio del derecho público.

Procedimiento de Recurso Extrajudicial

Cuando se suscitan conflictos entre la Administración y los administrados, existe en Alemania un único recurso extrajudicial, denominado “Einspruch”, algo similar a la denominada “reposición” de nuestro sistema, pero con unas particularidades que a continuación veremos.

Así, el mismo no ostenta efecto suspensivo, por lo que el particular debe satisfacer la obligación aun en los supuestos en los que la considera injusta. Sin embargo, la Administración puede suspender total o parcialmente el acto, de oficio o a instancia de parte, cuando existan dudas razonables acerca de su legalidad y esto surgirá cuando aprecie incertidumbre o inseguridad en el enjuiciamiento de las cuestiones jurídicas o bien falta de claridad de las fácticas.

A su vez, la suspensión de la ejecución del acto puede condicionarse al aporte de garantías suficientes.

El órgano encargado de revisar el “Einspruch” tiene que revisar completamente el expediente y, en caso de estimar el recurso, procederá directamente a modificar el acto impugnado, sin que resulte necesaria a estos efectos una resolución formal del recurso presentado.

Una de las características más llamativas de este procedimiento es que admite la posibilidad de *reformatio in peius*.

En Alemania, este recurso, se considera una continuación del procedimiento administrativo y, por tanto, *permite a la Administración revisar su actuación sin límite alguno*.

Así, cuando la Administración *descubra un error en el acto administrativo y entienda que procede su rectificación, deberá modificar el acto impugnado con independencia de que deriven consecuencias favorables o perjudiciales para el administrado*.

En todo caso, cuando pudiera preverse esta última posibilidad, la Administración deberá *advertir motivadamente al recurrente de la posibilidad de que la resolución del recurso empeore su situación inicial y le dará trámite de audiencia*.

El obligado tributario, a la vista de las advertencias realizadas por la Administración, podrá, en determinadas circunstancias, desistir de su pretensión y evitar la *reformatio in peius*.

De todo lo anterior se desprende que el procedimiento de “Einspruch” tiende simultáneamente a un doble interés: la protección jurídica del obligado tributario y el control propio por parte de la Administración tributaria. Además, cumple indirectamente una importante *función de filtro de los asuntos que llegan a los Tribunales Jurisdiccionales de lo Tributario, lo que alivia sensiblemente la carga de trabajo de estos últimos*⁽²⁾.

En lo que hace a la *mediación en conflictos tributarios*, la Administración alemana “Bundesministerium der Finanzen” aplica mecanismos consensuales tendientes a resolver las diferencias en esta materia desde principios de los años 90, a falta de una regulación expresa al respecto.

En el año 2012, se incorporó la mediación a la legislación para dar cumplimiento a una directiva de la Unión Europea que, aunque estaba dirigida a cuestiones comerciales y civiles, se extendió a la materia tributaria⁽³⁾.

En concreto, estos mecanismos funcionan ya desde la etapa de fiscalización. Se realiza un acuerdo sobre los hechos en la etapa administrativa y puede suceder tanto en etapa administrativa como judicial.

La mediación administrativa que se da, en el mencionado marco del recurso de reposición, está destinada definitivamente a escuchar al contribuyente e intentar resolver el problema hasta último momento, en dicha inteligencia la mayoría de los recursos se resuelven: el contribuyente es convencido de que no tiene razón, el recurso es aceptado o ambas partes llegan a un acuerdo.

Finalmente, en lo que respecta a la mediación judicial (Alemania cuenta con Tribunales financieros especializados), se da a través de una reunión rápida e informal que siempre sucede en presencia del Juez, quien participará en

la discusión cumpliendo un rol muy activo y dirigiendo la discusión, conciliando para que las partes lleguen a un acuerdo. Si se alcanza, el Juez redacta el acta y la Administración está obligada a adoptar la decisión acordada. De no lograrse, se continúa con el proceso.

Isabel Espejo señala: “No cabe duda de que el mejor sistema para resolver los conflictos entre Administración y contribuyente *consiste en el funcionamiento adecuado de los recursos administrativos, y esto es lo que sucede en Alemania*”.⁽⁴⁾ En Alemania solo llega a judicializarse el 1,5% de los recursos totales. *Como se adelantaba, el sistema de revisión administrativo actúa como el verdadero filtro*. Estadísticas del año 2003 señalaban que de 3,5 millones de recursos ante la Administración tributaria (recordemos que no predomina el sistema de autoliquidación) solo 77.000 llegaron a los tribunales.⁽⁵⁾

En nuestro país, el llamado “Recurso de reconsideración”, previsto a nivel nacional en el artículo 76 de la Ley 11.683, es sinónimo de una herramienta procedimental que no tiene mayor sentido utilizar, toda vez que difícilmente pueda tener para el particular una solución distinta, ya que la revisión del mismo órgano que dictó el acto impide, en los hechos, efectuarse sin límites en un completo análisis del expediente.

En lo que hace a la *mediación* en esta materia, se incorporó el artículo sin número a continuación del 16 de la Ley 11.683 en el año 2017, el denominado “Acuerdo conclusivo”. Solo previsto para la instancia administrativa, previo a la determinación y siempre que no corresponda formular una denuncia penal.

Asimismo, cabe destacar que solo se habilita cuando el organismo fiscal lo considere necesario y queda a cargo de un órgano colegiado conformado por funcionarios de la Administración, el cual emitirá un informe rechazando o proponiendo un acuerdo conciliatorio.

Es de tipo voluntario, no obligatorio. El acuerdo no sentará jurisprudencia y tampoco podrá ser opuesto como antecedente.

Finalmente, todavía, luego de siete años aún resta la reglamentación para que pueda ser efectiva su implementación.

Conclusión

El estudio comparado del sistema alemán de recaudación y su procedimiento nos invita a repensar alternativas para lograr la eficiencia y transparencia del nuestro.

Así, de permitirles a las provincias la *gestión de los tributos* (sobre todo los que originariamente a ellas les corresponden) se logrará que custodien con responsabilidad su propio derecho tributario y consecuente económico, del cual derivan los recursos fiscales por lo que se hace necesario eliminar el arbitrario sistema de coparticipación, que no ha traído mayores beneficios en términos de desarrollo, y volver al sistema de separación de fuentes tributarias.

Luego, el imponer solo un *deber de colaboración* al particular en la creación de la relación jurídico tributaria, trasladando al Estado el deber total de crearla a través del acto determinativo, como sucede en Alemania, le dará certeza a la ley tributaria evitando que los particulares usen su propio criterio o preferencias personales, lo cual además será beneficioso para simplificar el actual sistema tributario que contiene alrededor de 165 impuestos, entre Nación, provincia y municipios.

Es que el objetivo es lograr el imperio de la ley, ya que hace a la transparencia del sistema jurídico, en cuanto el funcionario de hacienda, al aplicar la norma, a su vez está aplicando la Constitución, con la cual está vinculado, teniendo el deber de no alterar sus valores, como la igualdad, la no confiscatoriedad, el derecho de propiedad, la razonabilidad, la libertad, entre otros, y por ello debe intervenir cuando exista un quebrantamiento impulsando medidas que pongan de manifiesto de modo interno el control de constitucionalidad⁽⁶⁾.

(4) Espejo, Isabel, “La mediación en el derecho tributario alemán”. Colaboración incorporada en la obra de Andrés Aucejo y Alonso González, “El sistema alternativo de resolución de conflictos en materia tributaria y su aplicación a la administración tributaria de Cataluña”, Generalitat de Catalunya, Departament de la Presidencia, 2015.

(5) Martinoli, Carol. “Mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria. Análisis y estudio comparado”, pág. 61, Edicon, 2018.

(6) Tipke, “Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid Barcelona, pág. 83.

(2) Aguirre, Celina del Rosario “Aspecto procedimental en la recaudación eficaz, en un contexto de pandemia”, Novedades Fiscales, Ámbito Financiero, 28/7/20.

(3) Directiva 2008/52/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, del 21 de mayo de 2008, sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles.

Por ende, el funcionario de hacienda en Alemania actúa como un fiduciario de la comunidad jurídicamente organizada, que no responde al interés del Tesoro, ni tiene la obligación de recaudar todos los impuestos, ni el estímulo de la recaudación es su objetivo, sino que responde al derecho del contribuyente a que todos paguen sus impuestos, haciendo realidad el principio de igualdad, y el objetivo es el de tutelar el derecho tributario ya que está en juego el bien común⁽⁷⁾.

El hecho de *ser la Administración quien crea la relación jurídica*, a través de la emisión del acto administrativo y la necesaria vinculación y responsabilidad que tiene el funcionario que lo confecciona, reduce el margen de error lo que logra, a su vez, la eficiencia del sistema.

La posición de las leyes argentinas desconoce la necesaria participación del Estado por ser el derecho tributario parte del derecho público, y es a quien compete, necesariamente, culminar la aplicación de la ley dejando a la declaración jurada sin el acto de determinación, y en definitiva el vínculo y los hechos los crea el particular.

Consecuentemente, no se logra la igualdad si la administración no aparece liquidando el tributo, ya que el debido control garantiza la igualdad impositiva. El principio de declaración debe ser completado con el principio de control, a través del procedimiento de liquidación tal como enseñaba el Dr. Miguel Ángel González al afirmar: “La relación jurídica tributaria regulada por la ley, en el caso una norma de derecho público, *dependerá para hacerse realidad necesariamente del acto administrativo*”.⁽⁸⁾

Sería oportuno, a su vez, dotar a la Administración de herramientas como la posibilidad de exigir garantías para suspender la ejecución del acto.

Sumado a ello, pensar *recursos administrativos* informales que tengan real sentido y no impliquen una pérdida

(7) Tipke, ob. cit., pág. 81.

(8) González, Miguel Ángel y ot., “Los valores en el Derecho Tributario”, Ed. Errepar, pág. 83.

de tiempo para el particular (*a través de calificado personal con especialización jurídico tributaria*), que permitan revisar seria y completamente todo el expediente y significar verdaderamente a esta útil herramienta procedimental.

Asimismo, la facultad de advertir al contribuyente seriamente de la posibilidad de verse empeorada su situación de continuar con el recurso y con ello la *posibilidad de mediación* conlleva al necesario filtro que debe existir para evitar la judicialización de todo conflicto con los costos que tiene para ambas partes de la relación jurídica tributaria, ya que la justicia lenta no es tal permitiendo que el procedimiento tributario sea verdaderamente gratuito.

Es imperioso terminar con la cultura del conflicto que reina en nuestro país.

Es imperioso retomar la senda de la función pacificadora que el Derecho debe tener en una sociedad.

Es preciso, finalmente, retomar la idea de los maestros del Derecho Alemán que nos enseñaron: “El Derecho solo puede comprender el círculo de la conducta impregnada de valor. El Derecho es un fenómeno cultural, es decir, un hecho relacionado a un valor... El Derecho puede ser injusto... *pero es Derecho en tanto que su sentido es ser justo*”⁽⁹⁾.

VOCES: IMPUESTOS - PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO - ESTADO NACIONAL - CORTE SUPREMA DE LA NACIÓN - LEY - PAGO - JURISPRUDENCIA - DERECHO TRIBUTARIO - IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS - DERECHO CONSTITUCIONAL - CONSTITUCIÓN NACIONAL - ECONOMÍA - PERSONAS JURÍDICAS - PODER EJECUTIVO - PROCESO JUDICIAL - TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS - CÓDIGO FISCAL - PROVINCIAS - APORTES Y CONTRIBUCIONES - IMPUESTO A LAS GANANCIAS - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - OBLIGACIONES

(9) Radbruch, Gustav, “Filosofía del Derecho”, Madrid, 1944, págs. 11 y 12.

Distorsionando el Código Aduanero

Un mal fallo le añade una infracción y, para configurarla, recurre a reglas de valorar exportaciones que le son ajenas

por DANIEL ZOLEZZI

Sumario: I. EL FALLO. — II. LAS INFRACCIONES DEL ARTÍCULO 954 DEL CÓDIGO ADUANERO. — III. VALOR DE EXPORTACIÓN. RÉGIMEN GENERAL. — IV. RÉGIMEN ESPECIAL. — V. VENTAJAS DEL RÉGIMEN ESPECIAL. — VI. LOS HECHOS DEL CASO. — VII. EL ADQUIRENTE DE LO EXPORTADO SEGÚN LA CÁMARA. — VIII. DERECHOS DE EXPORTACIÓN E INGRESO DE DIVISAS EN CUANTO A PRODUCTOS DEL AGRO. — IX. LAS DIVISAS QUE DEBÍAN INGRESARSE. — X. NADA PRUEBA LA EXACTITUD DEL PRECIO DECLARADO EN BRASIL. — XI. SE RECURRE A UN MÉTODO PREVISTO PARA EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. — XII. ERRORES DEL FALLO. — XIII. IGUAL CRÍTICA MERECE EL FALLO DE HABER VALORADO CONFORME AL CÓDIGO ADUANERO. — XIV. LA DECLARACIÓN INEXACTA DE LAS EXPORTACIONES Y EL ARTÍCULO 954 DEL CÓDIGO ADUANERO. — XV. DOCTRINA ADUANERA Y DOCTRINA PENAL. — XVI. DESVALORIZACIÓN DE LA LEY ADUANERA. — XVII. SUBFACTURACIÓN DE PRECIOS E INFRACCIONES.

I. El fallo

Una sentencia de la Sala III de la Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo sancionó a

NOTA DE REDACCIÓN: Sobre el tema, ver, además, los siguientes trabajos publicados en El Derecho: *El ilícito previsto en el art. 954, inc. c) del Cód. Aduanero: una criticable jurisprudencia*, por JUAN C. BONZÓN RAFART, ED, 186, 13; *El principio de seguridad jurídica como límite a los abusos de la Administración en materia de derechos de exportación reafirmado en un fallo ejemplar*, por IGNACIO E. VITELLESCHI, ED, 227-252; *Notas sobre el principio de legalidad y los decretos de necesidad y urgencia en el derecho tributario*, por EDUARDO ARROYO, ED, 227-946; *Retenciones a la exportación: legitimación para impugnarlas*, por SOLEDAD VALLEJOS, EDA, 2008-249; *La delegación legislativa en materia tributaria y sancionatoria, ¿es constitucional? (Con especial referencia a la ley 25.237 y la delegación dispuesta a favor del Jefe de Gabinete de Ministros)*, por JAVIER DARÍO GUIRIDIAN LAROSA, EDA, 01/02-

una firma exportadora con la multa prevista en el artículo 954, inciso c), del Código Aduanero, considerando que había declarado inexactamente el valor de una exportación (“Maltería Pampa S.A. c/ DGA”, del 6 de octubre de 2021).

II. Las infracciones del artículo 954 del Código Aduanero

Este artículo establece tres infracciones, distintas entre sí, pero que son desencadenadas por el mismo hecho: el de declarar inexactamente una destinación de importación o de exportación. Cualquiera de ellas se configura cuando alguien: “...para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero *una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación* y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:

a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio;

538; *La ratificación de la delegación legislativa anterior a la reforma constitucional de 1994: un debate inconcluso que renació con las retenciones a las exportaciones*, por GASTÓN VIDAL QUERA, EDCO, 2009-550; *Los productos del agro y los derechos de exportación. ¿Alicuota incierta o arbitraria? (A propósito de la ley 26.351)*, por DANIEL ZOLEZZI, ED, 254-642; *Por la borda aduanera, caen los derechos adquiridos y la “cosa juzgada administrativa”*, por FERNANDO G. CAMAUER y DANIEL ZOLEZZI, ED, 255-880; *Sobre la delegación legislativa y la vigencia del principio de legalidad en materia tributaria. “Camaronera Patagónica S.A. c. MEcon. y otros s/amparo” - C. 486. XLIII*, por CAROLINA I. GUERRA BIANCIOTTI, EDA, 2014-574; *De “Gallo Llorente” a “Camaronera Patagónica”*, por PEDRO JOSÉ JORGE COVIELLO, EDA, 2014-583; *El amparo, los derechos de exportación y la delegación legislativa en “Camaronera Patagónica”*, por EUGENIO PALAZZO, EDCO, 2014-93; *Los derechos de aduana y la delegación (reflexiones post “Camaronera”)*, por DANIEL ZOLEZZI, ED, 276-517. Todos los artículos citados pueden consultarse en www.elderechodigital.com.ar.