

# COPIA

Buenos Aires, Noviembre de 2017.

**Al Señor Presidente  
de la Comisión Unicameral de Justicia y Asuntos Penales  
Senador Nacional  
Pedro Guillermo Ángel Guastavino  
Presente**

Con relación al proyecto de reforma de la ley 11.683 y del Código Aduanero, el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal y el Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires formula las siguientes observaciones:

## **Proyecto de reforma del Tribunal Fiscal de la Nación**

### **I- La composición del Tribunal Fiscal de la Nación y las normas relativas al ejercicio de la abogacía.**

El proyecto de ley remitido por el PEN al Congreso de la Nación propone modificar el art. 146 de la ley 11.683 para cambiar la composición de las Salas Aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación, actualmente integradas por tres vocales abogados, que pasarían a estar integradas por dos vocales abogados y un contador público.

El proyecto no fue debatido ni consultado con los Colegios o asociaciones de abogados, ni con los institutos especializados en el derecho aduanero. Su inclusión en el proyecto de reforma sin que hubiera un reclamo sobre la necesidad o conveniencia de modificar la integración de las Salas Aduaneras nos lleva a pensar que está impulsado exclusivamente por la aspiración de los profesionales de ciencias económicas de extender su actuación a incumbencias propias de los profesionales del derecho (ver artículo publicado en el diario La Nación del 20 de noviembre de 2017 por Humberto J. Bertazza, presidente del Consejo Profesional de Ciencias Económicas CABA).

La competencia en materia aduanera fue incorporada al Tribunal Fiscal mediante el decreto-ley 6692/63, en la cual se preveía que la representación y patrocinio se ejercitaba por quienes estuvieran autorizados a actuar en causas judiciales, y como excepción por los despachantes de aduana, pero con patrocinio letrado.

Desde la sanción de la ley 20.626, en el año 1973, las Salas Aduaneras quedaron conformadas exclusivamente por abogados. Asimismo, desde la entrada en vigencia del Código Aduanero, ley 22.415, la representación y patrocinio en temas aduaneros quedó limitada a quienes se encuentran



rab

inscritos en la matrícula de procuradores y a los abogados autorizados a actuar ante la justicia federal.

La representación y patrocinio en causas judiciales o expedientes administrativos en los cuales se debatan cuestiones de derecho es una función esencial y exclusiva de la profesión de abogado. En efecto, así lo disponen las leyes 10.996 y 23.187.

La primera de ellas, sancionada en el año 1919, regula la representación en juicio ante los tribunales de cualquier fuero en la Capital de la República y territorios nacionales, así como ante la justicia federal con asiento en las Provincias, que sólo podrá ser ejercitada por los abogados con título expedido por la universidad nacional, los procuradores inscritos en el registro respectivo, los escribanos nacionales que no ejerzan la profesión de tales y los que ejerzan una representación legal.

La ley 23.187 se refiere el ejercicio de la abogacía en el ámbito de la Capital Federal, para lo cual requiere: (i) poseer título habilitante expedido por autoridad competente, (ii) hallarse inscripto en la matrícula que lleva el Colegio Público de Abogados, debiendo el solicitante presentar título de abogado expedido y/o reconocido por autoridad nacional y competente, y (iii) no encontrarse incurso en las incompatibilidades o impedimentos previstos en la misma ley. Es importante mencionar que la exigencia mencionada en (ii) relativa a la inscripción ante el Colegio Público de Abogados no es exigible al profesional que litigue ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, o ante tribunales o instancias administrativas por causas originadas ante tribunales federales o locales en las provincias.

Es decir que cualquier profesional que pretenda litigar representando o patrocinando un interés ajeno debe cumplir con las exigencias de la ley 23.187. Esto también aplica a las causas que tramitan ante las Salas Aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación, cuya naturaleza jurisdiccional y contenciosa está fuera de discusión.

Si bien es cierto que los contadores públicos pueden representar y patrocinar ante las Salas Impositivas del mencionado tribunal, tal facultad les fue conferida con anterioridad a la sanción de la ley 23.187, y por tal razón se mantuvo, pero constituye una excepción al régimen legal de ejercicio de la abogacía que no debe ser replicada ante las Salas Aduaneras.

La principal función del abogado es la actuación en la resolución de conflictos individuales de derecho, que son los que se litigan ante órganos jurisdiccionales. Para ello la mencionada ley 23.187 regula no sólo los derechos y obligaciones de los abogados, sino también contiene normas de conducta y organiza un tribunal de disciplina. La actuación del abogado queda sujeta a las reglas prescriptas en la mencionada ley, al Código de Ética sancionado por el Colegio Público, y a su poder disciplinario.

El ejercicio de la abogacía, en su carácter de auxiliar principal de la justicia, es una cuestión en la que está interesado el orden público, porque hace al ejercicio del derecho constitucional de defensa en juicio.

Permitir la representación y patrocinio por parte de profesionales no comprendidos en la ley 23.187 implica, sin más, establecer una excepción y un privilegio en favor de quienes no sólo no poseen la formación necesaria, sino que tampoco se encuentran sujetos a las exigencias y control del organismo creado por la ley para controlar el ejercicio de la abogacía. Estos profesionales, sin una razón que lo justifique, quedarán eximidos de todas las exigencias, obligaciones y deberes que sí pesan sobre los abogados. En efecto, no se exigirá la formación universitaria propia, que finaliza con la obtención del título de abogado expedido y/o reconocido por autoridad nacional y competente, ni la matriculación

ante el Colegio Público de Abogados, ni estarán sujetos al poder disciplinario del mismo, ni a las obligaciones, deberes y reglas del ejercicio de la abogacía o a las prohibiciones o incompatibilidades previstas en el ordenamiento específico.

## **I- La función de los profesionales de ciencias económicas como auxiliares de la justicia**

Los profesionales de ciencias económicas, como los abogados, cumplen un importante rol como auxiliares de la justicia, pero con funciones claramente distintas.

Mientras que éstos ejercen la representación y patrocinio de las partes litigantes, los profesionales de ciencias económicas, y en especial los contadores públicos, actúan en una variedad de roles distintos del que corresponde a los abogados.

No es que los abogados tengan el monopolio de actuar en la justicia, sino que cada profesión lo hace desde dónde tiene más aptitud. De hecho, actúan como auxiliares de la justicia no sólo los contadores, sino también los médicos, ingenieros, calígrafos, martilleros, psicólogos, etc. cada uno con exclusividad en lo que es su ámbito de incumbencia.

La ley 23.187 considera que los distintos roles de auxiliares de la justicia son incompatibles con el ejercicio de la abogacía. En efecto, su art. 3, inciso a), apartado 8 establece una incompatibilidad para el ejercicio de la abogacía aplicable a los abogados que ejerzan la profesión de contador público, martillero o cualquier otra considerada auxiliar de la justicia, limitándose la incompatibilidad a la actuación ante el tribunal o juzgado en que hayan sido designados como auxiliares de la justicia, y mientras duren sus funciones. Adviértase que la incompatibilidad no se limita a las causas en las que actúan, sino a todas las que tramiten ante el tribunal o juzgado en que ejerzan funciones de auxiliares de la justicia.

En el caso específico de los contadores públicos, sus funciones están claramente establecidas en el art. 13 de la ley 20.488. Esta norma, en su inciso b), establece que, en materia judicial, el título de contador es necesario para la producción y firma de dictámenes relacionados con las siguientes cuestiones:

- 1.-En los concursos de la Ley 19.551 para las funciones de síndico.
- 2.-En las liquidaciones de averías y siniestros y en las cuestiones relacionadas con los transportes en general para realizar los cálculos y distribución correspondientes.
- 3.-Para los estados de cuenta en las disoluciones, liquidaciones y todas las cuestiones patrimoniales de sociedades civiles y comerciales y las rendiciones de cuenta de administración de bienes.
- 4.-En las compulsas o peritajes sobre libros, documentos y demás elementos concurrentes a la dilucidación de cuestiones de contabilidad y relacionadas con el comercio en general, sus prácticas, usos y costumbres.
- 5.-Para dictámenes e informes contables en las administraciones e intervenciones judiciales.

6.-En los juicios sucesorios para realizar y suscribir las cuentas particionarias conjuntamente con el letrado que intervenga. 7.-Como perito en su materia en todos los fueros. En la emisión de dictámenes, se deberán aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente.

Asimismo, el Decreto-Ley 16.638/57, se refiere a los honorarios de los profesionales de ciencias económicas. Su Capítulo II, artículos 3 a 12 establecen el régimen de honorarios en materia judicial, por su actuación en la producción de informes periciales, compulsas o certificaciones.

Es decir que la función específica del abogado en su actuación en la justicia está claramente diferenciada de la que compete a los contadores públicos, que pueden actuar como auxiliares en las materias establecidas 20.488 y el Decreto-Ley 16.638/57 pero no en la representación y patrocinio, función que corresponde de manera exclusiva y excluyente a los abogados.

### **III. La función de la Aduana y el derecho aduanero**

Es erróneo pensar que porque la materia aduanera incluye la percepción de derechos de importación y exportación, los contadores públicos estarían capacitados para actuar en la misma, tal como lo están en materia impositiva.

Esta afirmación ignora el contenido del derecho y la función de la aduana y tiende a reducirla a la mera recaudación de los derechos aduaneros.

Si bien los contadores han sido admitidos en las salas impositivas del Tribunal Fiscal, ello no se consideró necesario ni conveniente en la especialidad aduanera, porque constituye una rama del derecho con objeto y principios propios, ajenos al específicamente impositivo.

El Decreto 618/97, referido a la organización y competencia de la AFIP, distingue claramente las funciones de recaudación de tributos internos y los que gravan la importación y exportación (art. 3, inciso a), de las relativas al control del tráfico internacional de mercaderías (arts. 3, inciso b), y la clasificación arancelaria y valoración de las mismas (art. 3, inciso c). Asimismo establece que las aduanas ejercen las funciones de aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de mercaderías, en especial la percepción de los tributos aduaneros y el control del tráfico internacional de mercaderías.

Con lo cual queda claro que la recaudación tributaria es solamente una de las funciones de la Aduana, siendo su principal competencia la relativa al control del tráfico internacional de mercaderías.

El derecho aduanero es una rama del derecho general cuyas normas responden a un objeto y a principios propios. Su objeto es asegurar el ejercicio de la función del control sobre el tráfico internacional de mercaderías por parte de las oficinas del Estado encargadas de ello: las aduanas (Ricardo Basaldúa, *"Derecho Aduanero - Parte General"*, Abeledo Perrot, ps. 182 y 184.). Al interferir esa función estatal con los derechos de los titulares de las mercaderías, limitando su derecho de propiedad y afectando la libertad de comercio, pretende armonizar las prerrogativas aduaneras y los derechos individuales de manera de que éstos se vean afectados de la menor manera posible en el curso del procedimiento que forzosamente el administrado debe transitar para lograr su importación o exportación.

Al contemplar límites a las prerrogativas aduaneras sobre el administrado, tiene contenidos propios del derecho administrativo (Carlos Ferro, *"Nuevos regímenes aduaneros"*, Depalma, 1979, p. 434, donde el autor considera al derecho aduanero como una rama del derecho administrativo; Basaldúa, ob. cit., p. 223, quien considera que la función primordial del derecho aduanero es el control sobre el tráfico internacional de las mercaderías que, en esencia, es una función administrativa; Enrique

Barreira, "El procedimiento administrativo y su relación con el derecho aduanero", aa.vv., "Procedimiento Administrativo", La Ley, Tº I, p. 1387). Pero el derecho administrativo no es la única rama del derecho que influye en el derecho aduanero. El Código Aduanero contempla en su Sección IX las normas referidas al derecho tributario aduanero; en su Sección XII las referidas al derecho penal aduanero y en la Sección XIV las referidas al derecho procesal aduanero.

El derecho es uno sólo y el Código Aduanero, como parte de él, se integra con el resto del ordenamiento jurídico. No pretende, por lo tanto, abarcar la totalidad de las posibles relaciones jurídicas de orden administrativo, tributario, penal y de procedimiento. Siendo el derecho civil la madre del resto de las ramas del derecho que fueron tomando de aquél los institutos básicos, así como también los principios generales del derecho por ser su más antiguo y rico reservorio, muchos de esos institutos y principios han pasado al derecho público (Miguel Marienhoff, "Tratado de Derecho Administrativo", Ab. Perrot, Tº I, § 40, p. 170; Juan Francisco Linares, "Fundamentos de Derecho Administrativo", Astrea, § 122, p. 145; Agustín Gordillo, "Tratado de Derecho Administrativo - P. General", Macchi, 1984, Tº I, p. VI-2.) y, por ende, al derecho aduanero. Por ello, siendo la "mercadería" un elemento esencial para la materia aduanera, no debe extrañarnos que la influencia del derecho civil se advierta en materia de derechos reales, derecho de las obligaciones, preferencias para el cobro de los créditos aduaneros y prescripción de las acciones tanto de la Aduana como del administrado, entre otros tópicos.

El Código Aduanero ha privilegiado el tratamiento de aquellas cuestiones que requieren de una especial solución acorde con el objeto y principios de la materia. Ante la falta de normas específicas aplicables en ésta, y salvo que hubiere incompatibilidad con los principios generales del derecho aduanero, aplica supletoriamente los principios que rigen en aquellas otras disciplinas. Si bien esto se desprende claramente del art. 2 del Código Civil y Comercial de la Nación, que recoge un principio general del derecho aplicable a todas las ramas del derecho (incluido el público), el art. 2, inciso a), segundo párrafo de la LNPA lo reafirma con especial énfasis en el derecho público, haciendo hincapié en la aplicación de las pautas y principios receptados en esta última ley.

En ese ámbito se ventila la controversia entre el privilegio del poder público y la defensa del simple ciudadano, lo que se pone de manifiesto en la eventual aplicación de prohibiciones a la importación o a la exportación (cuyo núcleo de debate no radica en el campo impositivo), de restricciones de carácter tributario y el régimen penal (de orden delictual o infraccional) que, por las particularidades del régimen aduanero, tampoco tiene contenido impositivo.

En el campo de los tributos aduaneros no existe la relevancia contable como la que se invocara para la inclusión de los contadores en las salas impositivas del Tribunal Fiscal, a fin de excluir la necesidad de peritos contables en el afán de una premura en la resolución que se ha demostrado que no dio resultados.

El tributo aduanero no tiene en mira el patrimonio de una persona sino el régimen al cual se somete determinada mercadería que ingresa o egresa del país. La mercadería despliega así un protagonismo independiente, pudiendo ella ser pasible de prohibiciones, restricciones, destrucción o incluso de tributos obteniendo los mismos de su venta sin nunca llegar a conocerse su titular, fuera por tratarse de una "*res derelictae*" o hallarse aquél oculto.

El derecho aduanero se ocupa de establecer un delicado equilibrio entre las facultades discrecionales que los funcionarios aduaneros ejercen en el control de las exportaciones y de las importaciones y el derecho de comerciar y de ejercer toda industria lícita que nuestra Constitución garantiza a los habitantes del país. Ni el derecho aduanero se limita a aspectos económicos, ni todas las restricciones a la exportación e importación son de carácter tributario.

La Constitución Nacional distingue la legislación de la tributación interior, de la legislación aduanera, que se vincula con la regulación del comercio internacional.

El art. 75 de nuestra C. N. es claro en separar los tributos de carácter aduanero, instrumental a la política comercial (no recaudatoria) del Estado, en sus incisos 1º y 2º. Pero además en el inciso 13 de ese artículo se menciona como una de las funciones principales del Congreso, la de reglar el comercio con las naciones extranjeras, que encuentran su manifestación, no sólo en los tratados comerciales (con fuerte contenido aduanero), sino en la propia legislación aduanera nacional cuyo cumplimiento o quebrantamiento tiene directas consecuencias en las relaciones internacionales.

La tarea de un juez aduanero, entonces, es consistente con la necesidad de un conocimiento de las normas y principios del derecho internacional, público y privado, así como de la filosofía jurídica que permite avanzar más allá del derecho positivo.

Estamos ante un escenario en el que juegan más fuertemente las cláusulas comerciales de la Constitución que las destinadas a regular el poder rentístico del Estado y en donde los tributos aduaneros están cumpliendo fines extra-fiscales para los cuales la recaudación es una función secundaria, cuando no inocua, lo que se sintetiza con la célebre frase de que en la búsqueda de la protección efectiva el mejor tributo aduanero es aquél que no es necesario recaudar.

El derecho aduanero moderno encuentra su razón de ser en la necesaria regulación del comercio internacional, razón que explica el sustancial contenido aduanero del grueso de las normas del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) que constituye el estatuto legal del comercio internacional actual y fundamento de la Organización Mundial del Comercio.

#### **IV- El Tribunal Fiscal como juez aduanero**

Al ser la principal función de la Aduana el control el tráfico internacional de mercaderías, el juez aduanero, en nuestro caso el Tribunal Fiscal de la Nación por medio de sus Salas con competencia Aduanera, debe resolver causas regidas por el amplio espectro de contenidos del derecho aduanero.

Las prerrogativas estatales involucradas en la función de la Aduana acotan y pueden afectar los derechos de propiedad y de comercio garantizados por nuestra Constitución Nacional. El derecho aduanero al arbitrar entre una y otros tiene contenidos propios del derecho administrativo, el derecho penal aduanero, el derecho tributario aduanero y el derecho procesal aduanero. La importancia de la mercadería, característica de esta especialidad se hace presente en materia de derechos reales, de las obligaciones y preferencias para el cobro de los créditos aduaneros. Tratándose de la mercadería importada o exportada, exige la familiarización con el derecho de la navegación, aeronáutico y de transporte terrestre. Por último, la vigencia de los acuerdos internacionales de orden comercial tales como el GATT y la OMC y los acuerdos de integración, hacen imperativa las reglas de derecho internacional por quien entienda en ese conflicto.

El juez aduanero, además de aplicar los contenidos mencionados precedentemente, debe afrontar la aplicación de prohibiciones a la importación o a la exportación (cuyo núcleo de debate es ajeno al ámbito impositivo), de restricciones de carácter tributario y del régimen penal (de orden delictual o infraccional) que, por las particularidades del régimen aduanero, tampoco suelen tener contenido impositivo.

Todos los tópicos antes enumerados abarcan un amplio espectro del conocimiento jurídico que un vocal del Tribunal Fiscal no puede ignorar y que es ajeno a la de los estudios de un contador.

El moderno derecho de importación o de exportación ha abandonado la función "fiscal" que antiguamente se le atribuía. No es ya visto como un recurso destinado a equilibrar el presupuesto, sino como un medio de la regulación del comercio. El Acuerdo de Facilitación del Comercio, aprobado

este año por la ley 27.373 pone de resalto que la función de la aduana ya no es "recaudadora", sino "facilitadora" del comercio.

#### **V- La formación del abogado y la del contador público en materia aduanera**

La aptitud profesional para ejercer determinada actividad de conformidad con los conocimientos adquiridos en una carrera, se traduce en la incumbencia que el título otorga para ciertas funciones en las que está especialmente interesada la sociedad. Tal es el caso de la abogacía.

Un debate, controlado por el juez y los letrados, garantiza al justiciable el logro de una adecuada defensa en juicio. Ello requiere un profundo conocimiento del procedimiento y su sistema recursivo, así como de la ley de fondo y de los valores en ella contenidos. Es la manera en que los conflictos puedan conducirse por vías pacíficas que desemboquen en soluciones razonadas que apunten a afianzar la justicia y consecuente paz social. No menos importante es el conocimiento y respeto compartido de ciertas reglas de comportamiento en el trato con los colegas, los jueces y las autoridades públicas.

El estudio del abogado le permite el conocimiento de las normas del ordenamiento y de los valores que subyacen en ellas, capacitándolo para hacer una aplicación sistemática de la ley aplicable al caso concreto y efectuar una interpretación, no sólo de la conducta del justiciable y su eventual subsunción en el ordenamiento jurídico, sino de la ley y la jurisprudencia. Será su tarea vincular el caso especial con las normas y con los principios de derecho, tanto en materias de derecho privado como de derecho público. Esas aptitudes son requeridas aún más cuando su papel es la de dirimir conflictos entre terceros.

La argumentación acerca de que los planes de estudio de las principales universidades no preparan a los abogados para entender en materia de derecho impositivo, sin perjuicio de estar desmentido hoy en día, es inaplicable a la materia aduanera, en la cual el gran avance de la doctrina y la legislación estuvo siempre en manos de abogados con una vasta formación jurídica.

Lo antes expuesto es una clara demostración de que la calidad de vocal de un Tribunal colegiado, así como la representación y asistencia en juicio es una actividad característica y excluyente de los abogados, fuere que el juicio se desarrolle ante un órgano integrante del Poder Judicial o ante un órgano jurisdiccional no judicial cuyas características procedimentales sean análogas a aquéllos.

Para ello los abogados cuentan con amplia formación en la carrera de grado. Basta repasar los planes de estudio de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, para advertir que además de la formación en derecho privado, los abogados estudian derecho constitucional, derecho constitucional económico, derecho de la integración, derecho de los procedimientos administrativos, procedimientos administrativos sancionatorios, derecho procesal, derecho internacional público, derecho marítimo y derecho penal, y cuentan con asignaturas específicas ya que la materia Derecho Aduanero forma parte del plan de estudios de la carrera, en la cual también se ofrecen las materias "Aspectos jurídicos del comercio exterior" y "Arbitraje comercial internacional y compraventa internacional de mercaderías".

Todo lo anterior contrasta con la ausencia de un plan de estudios equiparable en formación y contenido en la carrera de contador público de la misma universidad, lo que de por sí es suficientemente demostrativo de que son los abogados los que cuentan con mayor bagaje de conocimientos para entender en la resolución de conflictos en materia aduanera.

#### **VI- El proyecto de reforma no da razones de la conveniencia de incluir a los contadores como vocales de las Salas Aduaneras**

El Mensaje de Elevación del proyecto de ley se limita a informar que se incluye la designación de contadores en las salas con competencia aduanera, sin explicar las razones para ello.

Toda modificación en la composición o funcionamiento de un tribunal jurisdiccional debe estar orientada a mejorar su funcionamiento, en beneficio del servicio de justicia, actividad esencial del estado de derecho. Sin embargo, los antecedentes hasta ahora conocidos no explican cómo la incorporación de contadores públicos producirá una mejora en la tramitación o calidad de las sentencias del Tribunal Fiscal, en relación a la situación actual. Por esta razón, sospechamos que la única motivación es la aspiración de los profesionales de ciencias económicas, en especial de las grandes firmas internacionales de auditoría, de extender su ámbito de actuación a una materia propia de los abogados. Por eso, instamos al Honorable Congreso de la Nación a no hacerse eco de intereses sectoriales no explicitados que tienen por finalidad promover una reforma que será inconveniente a los fines de la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación.

Se incluyen como Anexo, la declaraciones pública conjunta del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires y del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, y la del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, ambas contrarias a la modificación que se propone.

**Guillermo Lipera**  
**Presidente**  
Colegio de Abogados  
de la Ciudad de Buenos Aires

**Jorge Rizzo**  
**Presidente**  
Colegio Público de Abogados  
de la Capital Federal